

OBILJEŽJA INTERNO ORIJENTIRANOG RAČUNOVODSTVA U PRORAČUNSKOM SEKTORU

Tadić, Ivana

Master's thesis / Diplomski rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:554984>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-04-19**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



UNIVERSITY OF SPLIT



DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

OBILJEŽJA INTERNO ORIJENTIRANOG
RAČUNOVODSTVA
U PRORAČUNSKOM SEKTORU

Mentor: izv.prof.dr.sc. Andrijana Rogošić

Student: Ivana Tadić

Matični broj: 2181290

Split, ožujak, 2021.

Sadržaj:

1. UVOD	1
1.1. Problem i predmet istraživanja	1
1.2. Cilj istraživanja.....	2
1.3. Hipoteze istraživanja	3
1.4. Doprinos istraživanja	4
1.5. Metode istraživanja	4
1.6. Struktura rada	6
2. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO	7
2.1. Obveznici primjene.....	8
2.2. Zakon o proračunu	10
2.3. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu	13
2.3.1. Računski plan.....	15
2.3.2. Modificirano načelo nastanka događaja.....	16
2.4. Financijski izvještaji.....	17
3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA	20
3.1. Pojam računovodstva troškova	20
3.2. Klasifikacija troškova.....	21
3.3. Metode obračuna troškova	25
3.3.1. Tradicionalne metode	25
3.3.2. Suvremene metode	29
3.4. Računovodstvo troškova u proračunskom sektoru	31
4. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO I JAVNI MENADŽMENT ...	33
4.1. Pojam upravljačkog računovodstva	33
4.2. Upravljačko računovodstvo u proračunskom sektoru.....	34
4.3. Pojam javnog menadžmenta.....	35
4.4. Razvoj novog javnog menadžmenta	36
4.5. Cilj novog javnog menadžmenta	37
4.6. Interno izvještavanje	38
5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE INTERNO ORIJENTIRANOG RAČUNOVODSTVA U PRORAČUNSKOM SEKTORU	40
5.1. Metodologija empirijskog istraživanja	40
5.2. Analiza rezultata provedenog empirijskog istraživanja	41
6. ZAKLJUČAK.....	51

LITERATURA	52
PRILOZI	55
SAŽETAK.....	57
SUMMARY.....	58

1. UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Svako istraživanje započinje definiranjem problema koje će se zatim kroz cijeli rad pobliže objasniti. Problem u ovom istraživanju je utvrđivanje obilježja interno orijentiranog računovodstva u proračunskom sektoru.

Interno orijentirano računovodstvo predstavlja pojam pod kojim su objedinjena dva računovodstvena područja pod nazivima računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo. Između navedena dva računovodstvena područja postoji jasna povezanost koja se ogleda u tome da je računovodstvo troškova izvor informacija o troškovima za upravljačko računovodstvo koje te informacije koristi u svrhu donošenja odluka. Osim što je njihova značajnost izražena kod poduzetnika, važni su i kod računovodstva proračunskih korisnika odnosno javnih institucija koje se financiraju iz državnog ili lokalnog i regionalnog proračuna.

Pri primjeni interno orijentiranog računovodstva u proračunskom sektoru treba se uzeti u obzir modificirano načelo nastanka događaja kao specifičnost ovog sektora te činjenica da njihov cilj nije usmjeren na ostvarivanje dobiti, nego što bolje zadovoljenje potreba cijelog društva. Osim toga, prilikom provođenja proračunskog računovodstva potrebno je zadovoljiti općeprihvaćena načela na kojima se ono temelji, a to su: načelo točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačno iskazivanje događaja.¹

Vrlo je bitno istaknuti važnost informiranja javnosti o svim vrstama javne potrošnje, što stavlja naglasak na prakticiranje transparentnog proračunskog računovodstva, jer takvo računovodstvo smanjuje rizik od donošenja loših odluka, a istovremeno pospješuje upravljanje.

Uz proračunski sektor je usko vezani pojmovi javnog i novog javnog menadžmenta koji će se također obraditi u nastavku ovog rada. Javni menadžment je nastojanje da se većina vrijednosti i tehnika privatnog sektora te tržišnih kriterija uvede u javni sektor, kako bi postao djelotvorniji i konkurentniji poslovni stil, orijentiran na rezultate.²

¹ Narodne novine (2020.): Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d., broj 87/08, čl.3

² Ružić O., Golubić H., Latin M., Klopota I. (2014.): Javni menadžment (Public management), Tehnički glasnik, Vol. 8, No. 4, str. 465

Kroz ovaj rad će se provesti anketni upitnik upućen javnim institucijama (obrazovne institucije, zdravstvene institucije, gradovi i slično) kako bi se utvrdila razina korištenja interno orijentiranog računovodstva u proračunskom sektoru Republike Hrvatske, zastupljena metodologija obračuna troškova te ograničenja koja sprječavaju daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva.

1.2. Cilj istraživanja

Cilj ovog istraživanja je prvotno definirati osnovna obilježja interno orijentiranog računovodstva, a zatim definirati i analizirati njihova obilježja i primjenu u proračunskom sektoru.

U svrhu ostvarenja tih ciljeva bit će proveden anketni upitnik, a analizom njegovih rezultata dobiti će se podaci o tome koliko proračunski korisnici koriste računovodstvo troškova u svom poslovanju, koje metode obračuna troškova koriste te postoje li i koja su to ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva u javnom sektoru. Nakon dobivanja prethodno navedenih podataka utvrdit će se postoji li razlika, ali i povezanost s obzirom na vrstu javne institucije, u tim segmentima.

S obzirom na dosadašnja istraživanja vidljiva je velika važnost korištenja i razvoja interno orijentiranog računovodstva u javnom sektoru te primjena suvremenih metoda obračuna troškova i sastavljanje internih izvještaja u procesu odlučivanja i upravljanja.³

³ Dražić-Lutiskly I., Vašiček V., Vašiček D. (2012.): Cost planning and control in Croatian public sector, Economic-Research, Vol.25, No. 2, str. 413-434

1.3. Hipoteze istraživanja

S obzirom na prethodno naveden problem, predmet i cilj istraživanja, postavljene su dvije hipoteze:

H1: Razina i način provođenja računovodstva troškova se značajno razlikuju s obzirom na vrstu javne institucije.

Ovom hipotezom će se ispitati računovođe javnih institucija u Hrvatskoj u kojoj razini koriste računovodstvo troškova te koju metodologiju obračuna troškova koriste. Već postojećim istraživanjem je utvrđeno da u javnom sektoru Republike Hrvatske nije dovoljno implementirano računovodstvo troškova te da metodologija obračuna nije obvezno propisana.⁴ Međutim, ovom hipotezom će se utvrditi jesu li te razlike značajno prisutne s obzirom na vrstu javne institucije.

H2: Ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva u javnom sektoru su povezana s vrstom javne institucije.

Ovom hipotezom će se kroz anketna pitanja ispitati računovođe različitih javnih institucija što oni smatraju najvećim ograničenjem za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva. Kroz već jedno istraživanje je utvrđeno mišljenje računovođa visokoškolskih ustanova o ograničenjima razvoja internog izvještavanja u visokoškolskim ustanovama.⁵ No, u ovom istraživanju će se uzeti u obzir mišljenja računovođa i drugih javnih institucija te će se saznati postoji li povezanost ograničenja s obzirom na vrstu javne institucije.

⁴ Dražić-Lutiskly I., Vašiček V., Vašiček D. (2012.): Cost planning and control in Croatian public sector, Economic-Research, Vol.25, No. 2, str. 413-434

⁵ Dragija Kostić M., Jovanović T., Letica M. (2017.): Perspectives on and obstacles to the internal reporting reform at higher education institutions – case of Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia, Management, Vol. 22, str. 129-143

1.4. Doprinos istraživanja

Doprinos ovog istraživanja se temelji na proširenju postojeće literature o obilježjima interno orijentiranog računovodstva u proračunskom sektoru, što se postiže prikupljanjem, obradom i analizom podataka dobivenih anketiranjem računovođa javnih institucija u Republici Hrvatskoj.

Statističkom obradom dobivenih rezultata će se prikazati razlika među javnim institucijama u implementaciji računovodstva troškova i načinu obračuna troškova te će se utvrditi postoji li povezanost, s obzirom na vrstu javne institucije, u ograničenjima za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva. Obrada tih rezultata doprinosi boljem uvidu u različitost i povezanost javnih institucija s obzirom na obilježja interno orijentiranog računovodstva.

1.5. Metode istraživanja

U svrhu razrade problematike ovog istraživanja provest će se teorijsko i empirijsko istraživanje pomoću različitih metoda.

U teorijskom dijelu istraživanja koristiti će se sljedeće znanstveno-istraživačke metode:

Metoda analize - metoda kojom se omogućuje lakše čitanje i razumijevanje rada kroz raščlambu složenih dijelova na njihove jednostavnije dijelove.

Metoda sinteze - za razliku od metode analize, ova analiza se koristi kao sastavljanje više jednostavnijih dijelova u njihove složene dijelove u obliku cjeline.

Induktivna metoda - metoda koja pomaže korisnicima ovog rada da na temelju iščitavanja i proučavanja zasebnih činjenica i elemenata navedenih u radu donesu temeljni zaključak odnosno opći sud. Ova metoda se temelji na induktivnom zaključivanju.

Deduktivna metoda - suprotno od induktivne, deduktivna metoda je vrsta zaključivanja kojom se od općeg suda dolazi do posebnih ili pojedinačnih činjenica.

Deskriptivna metoda - metoda koja se koristi pri obradi i interpretaciji podataka. Ovom metodom se u istraživanju na jednostavan način opisuju činjenice i prikupljeni podaci.

Komparativna metoda - metoda uspoređivanja, kojom se ukazuje na sličnosti i razlike između određenih stvari ili pojava. Konkretno, kod ovog istraživanja se komparativna metoda proteže kroz cijeli rad kako bi se što kvalitetnije shvatila tema istog.

Metoda kompilacije - metoda koja označava preuzimanje i korištenje tuđih zaključaka i podataka u istraživanju. Ova metoda se ne smije zlouporabiti, nego se na korektan način treba citirati sve što je preuzeto.

U empirijskom dijelu rada koristit će se sljedeće istraživačke metode:

Metoda uzorka – metoda kojom se zaključak o cijeloj populaciji donosi ispitivanjem dijela populacije.

Metoda anketiranja – metoda kojom se kroz različite vrste anketiranja dolazi do stavova i mišljenja određenih osoba. U svrhu prikupljanja potrebnih informacija za ovo istraživanje je sastavljen anketni upitnik koji je upućen računovođama u proračunskom sektoru.

Statistička metoda - induktivno generalizatorska metoda, jer se na temelju obilježja određenog broja elemenata neke skupine ili serije pojava, izvodi opći zaključak o prosječnoj vrijednosti obilježja, devijaciji od srednje vrijednosti.⁶

Metoda dokazivanja – metoda kojom je potrebno dokazati postojanje i istinitost neke prethodno navedene spoznaje. Pod tim dokazivanjem se podrazumijeva postojanje i analiziranje argumenata ili pretpostavki za njezinu istinitost.

Komparativna metoda – metoda kojom se uspoređuju stvari ili pojave. Konkretno, u ovom istraživanju se uspoređuju prikupljeni podaci te se utvrđuju njihove razlike i/ili sličnosti.

⁶ Zelenika R., (2000.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str.322. - 350.

1.6. Struktura rada

Struktura ovog rada je podijeljena na šest dijelova.

Prvi dio se odnosi na uvod u kojem su definirani problem i predmet istraživanja, ciljevi istraživanja, njegov doprinos, istraživačke hipoteze i sama struktura rada.

Drugi dio obuhvaća proračunsko računovodstvo, kako bi se korisnike ovog rada upoznalo s obveznicima primjene proračunskog računovodstva, zakonom i pravilnicima kojim je uređeno ovo računovodstvo te financijskim izvještajima koje su dužni sastavljati.

U trećem dijelu će biti definirano računovodstvo troškova, objašnjena klasifikacija troškova, metode obračuna troškova te će se objasniti i uloga ovog računovodstvenog područja u proračunskom sektoru.

Četvrti dio će dati objašnjenje o pojmu upravljačkog računovodstva i s njim povezanim pojmom javnog menadžmenta, opisat će se razvoj novog javnog menadžmenta te njegovih ciljeva. Osim definiranja pojmova, objasniti će se i njihova uloga u proračunskom sektoru, ali i važnost i uloga sastavljanja internih izvještaja.

U petom dijelu će biti prikazan provedeni anketni upitnik te njegovi rezultati čijim će se analiziranjem doći do zaključaka kojim će se postavljene hipoteze prihvatiti ili opovrgnuti.

Zadnji dio ovog rada se odnosi na zaključak cjelokupnog rada na temelju provedenog istraživanja, ali i već prethodno objavljenih istraživanja. Nakon zaključka će biti naveden popis korištene literature, popis umetnutih tablica i slika te sažetak cijelog rada na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. PRORAČUNSKO RAČUNOVODSTVO

S obzirom da se država ekonomski dijeli na više sektora, tako su se u Hrvatskoj razvila tri osnovna računovodstvena sustava:⁷

- računovodstvo poduzetnika ili poduzetničko računovodstvo,
- računovodstvo neprofitnih organizacija i
- **računovodstvo proračuna.**

Proračunsko računovodstvo je računovodstveni sustav koji definira i određuje poslovne knjige, knjigovodstvene isprave, sadržaj knjigovodstvenih isprava, financijske izvještaje, sadržaj financijskih izvještaja, odgovornosti, obveze i rokove vezano uz financijsko izvještavanje te mnoga druga područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo.

Proračunsko računovodstvo se često zna poistovjetiti s pojmom državnog računovodstva, no ta dva pojma je potrebno razgraničiti. Država kao složeni ekonomski subjekt zahtijeva sveukupno kontinuirano praćenje njezina poslovanja, a proračunsko računovodstvo je usmjereno na jednogodišnje praćenje, stoga se ono smatra podsustavom državnog računovodstva.

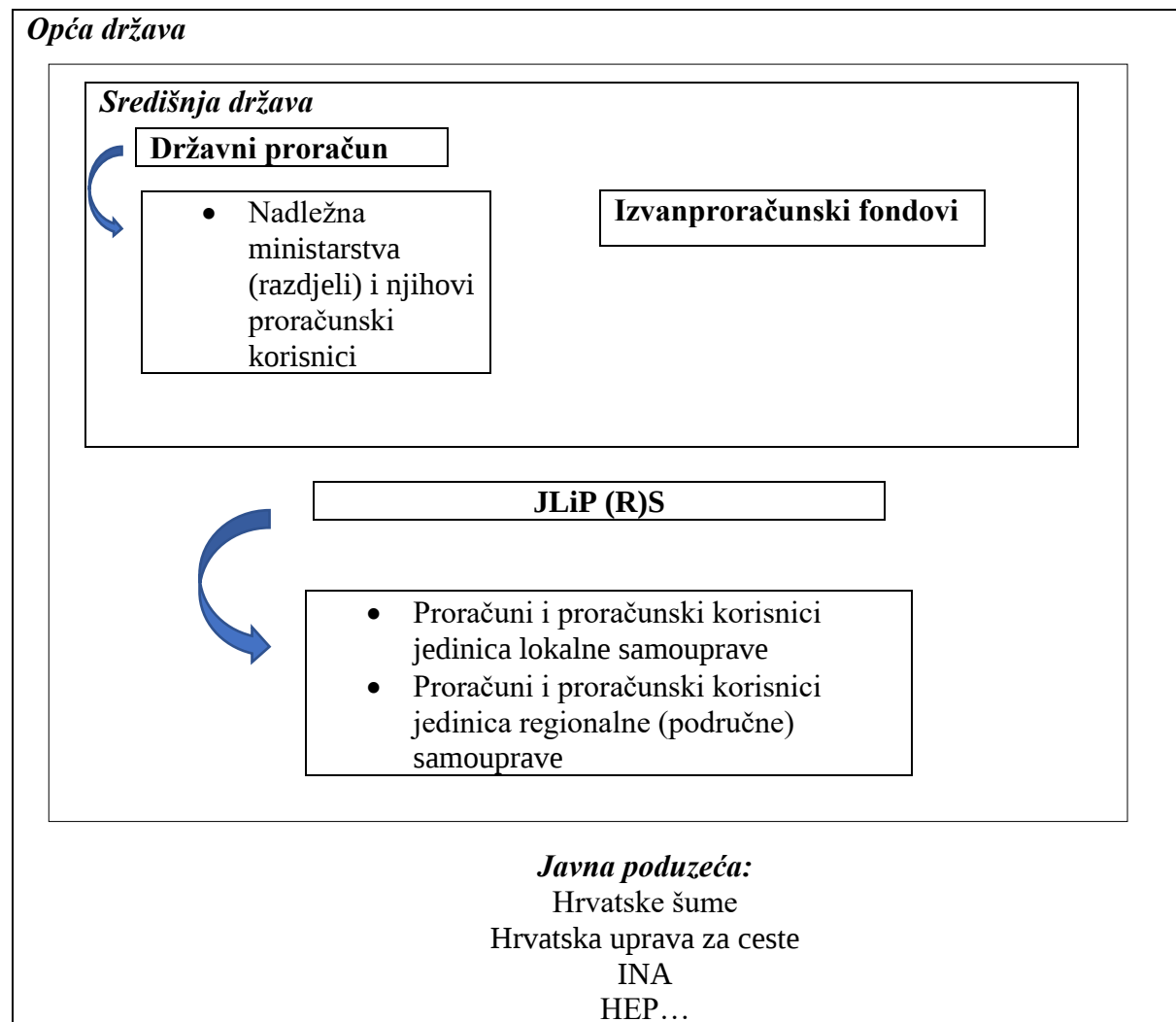
Hrvatsko proračunsko računovodstvo je uređeno raznim propisima, a u nastavku rada će se detaljnije objasniti neki od najvažnijih, a to su: Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika Državnog proračuna i proračunskih i izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, Zakon o proračunu, Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu te Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu.

⁷ Bičanić N., Jakir Bajo, I., Maletić I., Milić A., (2009.), Proračunsko računovodstvo, Primjena računskog plana s primjerima knjiženja, TEB- Poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb, str.11

2.1. Obveznici primjene

Za razumijevanje pojma javnog ili proračunskog sektora važno je razlikovati pojmove opće i središnje države, a razlika se ogleda u njihovim sastavnim dijelovima, što će se najbolje prikazati sljedećom slikom:

Javni sektor



Slika 1: Prikaz središnje, opće države i javnog sektora

Izvor: Jakir Bajo I., Cutvarić M., Karačić M., Maletić I., Nikić J., Vašiček D., (2011.), Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa 2011./2012., TEB - Poslovno savjetovanje, Zagreb, str. 32

Javni sektor Republike Hrvatske čine opća država i javna poduzeća. Opća država obuhvaća sve institucije koje se izravno ili neizravno financiraju iz proračuna države i/ili lokalnih i regionalnih jedinica te izvanproračunske korisnike.⁸ Središnja država, kao podsektor opće države, se sastoji od proračunskih korisnika državnog proračuna i izvanproračunskih fondova.

Pravilnikom o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračuna izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika je definirano tko su to zapravo proračunski i izvanproračunski korisnici. Prema prethodno navedenom Pravilniku, proračunski korisnici su državna tijela, ustanove, vijeća manjinske samouprave, proračunski fondovi i mjesna samouprava čiji se rashodi osiguravaju u proračunu.

Proračunskim korisnikom države se ne može nazvati bilo koji pravni subjekt, već da bi se ostvarilo taj status, taj subjekt mora biti osnovan od strane Republike Hrvatske te minimalno 50% ukupnih prihoda mora ostvarivati iz državnog proračuna ili temeljem javnih ovlasti i zakona.

Isto tako, za dobivanje statusa proračunskog korisnika jedinice lokalne i regionalne samouprave subjekt treba biti osnovan od strane jedinice lokalne i regionalne samouprave te minimalno 50% ukupno ostvarenih prihoda mora biti iz proračuna jedinica lokalne i regionalne samouprave.

Iz samog naziva ovog Pravilnika vidljivo je da sadržava i pojam izvanproračunskih korisnika, a pod tim se podrazumijevaju izvanproračunski fondovi, trgovačka društva i druge pravne osobe kojima najvećim dijelom upravlja Republika Hrvatska ili lokalne i regionalna samouprava, a izvor financiranja su im doprinosi i/ili namjenski prihodi.

U svrhu objedinjavanja podataka o svim korisnicima stvoren je registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika koji se objavljuje na godišnjoj razini. Kako bi svi potrebni podaci (podaci o korisniku, razina nadležnosti, podaci o osnivačima i izvorima financiranja te podaci o osobi ovlaštenoj za zastupanje) bili navedeni isto za svakog korisnika, koristi se Obrazac RKP kojeg nakon popunjavanja korisnici dostavljaju Ministarstvu financija ili drugom državnom tijelu na razini lokalne i regionalne samouprave.

⁸ Bejaković P., Vukšić G., Bratić V. (2011.): Veličina javnog sektora u Hrvatskoj, Hrvatska i komparativna javna uprava, br.1, str. 108

O promjeni podataka unesenih u Registar proračunski i izvanproračunski korisnici državnog proračuna i proračunski i izvanproračunski korisnici proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izvještavaju, u roku od osam dana od dana nastanka promjene, ministarstvo ili drugo državno tijelo na razini razdjela organizacijske klasifikacije odnosno jedinicu lokalne i područne (regionalne) samouprave na obrascu Promjene u Registru proračunskih i izvanproračunskih korisnika (Obrazac PRKP), koji je sastavni dio ovoga Pravilnika.⁹

2.2. Zakon o proračunu

Zakon o proračunu je temeljni zakonodavni akt kojim su uređena pitanja o proračunu Republike Hrvatske. Proračun ima važnu ulogu u državi, najprije služi kao instrument u provođenju fiskalne politike, a koristi se i kao instrument za kontrolu korištenja proračunskih sredstava.

Republika Hrvatska svoja financijska sredstva prikuplja i ulaže u proračun opće države, a njega čine državni proračun, proračuni izvanproračunskih korisnika i proračuni jedinica lokalne samouprave i uprave.

Područja koja su uređena ovim Zakonom su planiranje, izrada, donošenje i izvršenje proračuna, upravljanje imovinom i dugovima, upravljanje javnim dugom, zaduživanje i jamstvo države te jedinica lokalne i regionalne samouprave, proračunski odnosi u javnom sektoru, računovodstvo, proračunski nadzor i druga pitanja vezana uz upravljanje javnim financijama.¹⁰

Ovaj Zakon definira državni proračun kao akt kojim se procjenjuju primici i prihodi te utvrđuju rashodi i izdaci države za jednu godinu, u skladu sa zakonom, a donosi ga Hrvatski sabor.

Proračun je podijeljen na dva dijela: opći dio (Račun prihoda i rashoda i Račun financiranja) i posebni dio (plan rashoda i izdataka).

⁹ Narodne novine (2020.) Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračuna izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine d.d., br. 128/09, čl. 10

¹⁰ Narodne novine (2020.), Zakon o proračunu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 15/15, čl. 1

Za pravilno donošenje i izvršavanje proračuna potrebno se voditi načelima jedinstva, točnosti, jedne godine, uravnoteženosti, obračunske jedinice, univerzalnosti, specifikacije, dobrog financijskog upravljanja i načelom transparentnosti.

Vodeći se načelima jedinstva i točnosti, svi prihodi, rashodi, primici i izdaci se iskazuju po bruto-načelu, a u visini utvrđenoj proračunom.

Proračun se donosi za proračunsku godinu (od 1.1. do 31.12. kalendarske godine), a pri tome se treba postići načelo uravnoteženosti što znači da prihodi i primici pokrivaju ukupne rashode i izdatke.

Dobro financijsko upravljanje podrazumijeva upravljanje uz zadovoljenje načela ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti.

Načelo transparentnosti je izuzetno bitno za izvršenje proračuna, čime su informacije o korištenju proračunskih sredstava u potpunosti vidljive javnosti što bi moglo rezultirati sniženjem troškova.

Kao što je već navedeno da je jedna od glavnih funkcija proračuna sudjelovanje u provođenju fiskalne politike, to znači da se u njemu navode predviđeni prihodi, rashodi, primici i izdaci za proračunsku godinu i za sljedeće dvije godine, a uz to se i navode prijedlozi za pokrivanje povećanih rashoda i izdataka te smanjenih prihoda i primitaka.

Nakon što proračunski i izvanproračunski korisnici sastave prijedloge svojih proračuna, šalju ih Ministarstvu financija odnosno upravnom tijelu za financije koje pregledava njihove prijedloge. Zatim Ministarstvo financija odnosno upravno tijelo za financije izrađuje nacrt proračunu za proračunsku godinu i sljedeće dvije te ih dostavlja Vladi odnosno načelniku, gradonačelniku i županu. Konačnu odluku o prihvatanju proračuna donosi Sabor odnosno predstavničko tijelo.

Ovaj Zakon također nalaže da prihodi i primici moraju biti raspoređeni po ekonomskoj klasifikaciji, a rashodi i izdaci po proračunskim klasifikacijama (organizacijska, ekonomska, funkcijska, lokacijska, programska i izvori financiranja), svaka od tih stavki mora biti iskazana u kunama.

Ekonomska klasifikacija je međunarodna klasifikacija usvojena i u Republici Hrvatskoj, a njom je određeno da se prihodi i primici iskazuju po prirodnim vrstama, dok se rashodi i izdaci iskazuju prema njihovoj ekonomskoj namjeni. Ekonomska klasifikacija je dio računskog plana te kao takva predstavlja podlogu za odvijanje proračunskih procesa.

Organizacijska klasifikacija je temelj za kvalitetnu provedbu svih proračunskih procesa, a objedinjuje smisleno povezane proračunske korisnike koji ostvaruju određene ciljeve. Ova klasifikacija se uspostavlja svake godine za sljedeće tri godine, a sastoji se od razdjela, glava i proračunskih korisnika. Razdjel se sastoji od jedne ili više glava, a glava predstavlja grupu proračunskih korisnika koji obavljaju sličnu ili istu funkciju unutar jednog razdjela. Važna napomena je da se razdjeli i glave koriste samo zbog pomoći pri provođenju proračunskih procesa te nemaju pravnu samostalnost, za razliku od proračunskih korisnika.

Funkcijska klasifikacija sadržava 10 osnovnih funkcija države prema kojoj se raspoređuju rashodi i transakcije na nefinancijskoj imovini:¹¹

- Funkcija 01 - Opće i javne službe, rashodi općih i javnih službi
- Funkcija 02 – Obrana
- Funkcija 03 - Javni red i sigurnost
- Funkcija 04 - Ekonomski poslovi
- Funkcija 05 - Zaštita okoliša
- Funkcija 06 - Usluge unapređenja stanovanja i zajednice
- Funkcija 07 – Zdravstvo
- Funkcija 08 - Rekreacija, kultura i religija
- Funkcija 09 – Obrazovanje
- Funkcija 10 - Socijalna zaštita.

¹¹ Milić A. (2014.): Primjena proračunskih klasifikacija u sustavu proračuna, Riznica br.10, str. 12

Lokacijska klasifikacija se koristi za razvrstavanje rashoda i izdataka prema teritorijalnim cjelinama Republike Hrvatske. Pod teritorijalnim cjelinama se podrazumijevaju županije, općine i gradovi, a lokacijskom klasifikacijom se iskazuje koliki je dio proračuna izdvojen za svaku pojedinu teritorijalnu cjelinu.

Programska klasifikacija se sastoji od programa, aktivnosti i projekata. Aktivnosti i projekti se zajedno povezuju u program te su usmjereni na ostvarivanje zajedničkih ciljeva. Kod programske klasifikacije naglasak nije na kvantiteti, nego na njegovoj kvaliteti, što znači da je moguće imati jedan smisleno povezani program koji predstavlja kvalitetan proračun po programima.

Izvori financiranja iskazuju prihode i primitke (evidentiraju se prema izvorima iz kojih potječu) koji služe za podmirivanje rashoda i izdataka (evidentiraju se prema izvorima financiranja). Izvori financiranja su razvrstani u osam razreda, sljedećim redoslijedom: 1. Opći prihodi i primici državnog proračuna, 2. Doprinosi za obvezna osiguranja, 3. Vlastiti prihodi, 4. Prihodi za posebne namjene, 5. Pomoći, 6. Donacije, 7. Prihodi od prodaje ili zamjene nefinancijske imovine i naknade s naslova osiguranja i 8. Namjenski primici od zaduživanja.

2.3. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu

Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu definira knjigovodstvene isprave, poslovne knjige, organizaciju knjigovodstva, sadržaj računa Računskog plana te ističe da se proračunsko računovodstvo temelji na načelima točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačnom iskazivanju događaja.

Budući da proračunski korisnici svoje promjene iskazuju po načelu dvostavnog knjigovodstva, za proračunsku godinu imaju obvezu sastavljanja poslovnih knjiga koje čine dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige.

Ministar financija ovim Pravilnikom definira svaku od prethodno navedenih poslovnih knjiga. Prema tome, dnevnik je knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka. Glavna knjiga je sustavna knjigovodstvena evidencija poslovnih promjena i transakcija nastalih na imovini, obvezama, vlastitim izvorima te prihodima i rashodima.

Pomoćne knjige su analitičke knjigovodstvene evidencije stavki koje su u glavnoj knjizi iskazane sintetički i druge pomoćne evidencije za potrebe nadzora i praćenja poslovanja.

Proračunski korisnici također imaju obvezu voditi analitička knjigovodstva za: dugotrajnu nefinancijsku imovinu, kratkotrajnu nefinancijsku imovinu, potraživanja i obveze, primljene i izdane vrijednosne papire te za potraživanja i obveze po osnovi primljenih kredita i zajmova i danih zajmova.

Kako bi se poslovne promjene mogle evidentirati u poslovnim knjigama, najprije je potrebno imati vjerodostojnu, istinitu, urednu i kontroliranu knjigovodstvenu ispravu kao dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni.

Poslovna promjena je ujedno i knjigovodstvena ako ima sljedeća **obilježja**:¹²

- **stvarno je nastala,**
- **može se izraziti u novčanom obliku,**
- **izaziva promjene stanja imovine, obveza, izvora vlasništva, prihoda ili primitaka, rashoda ili izdataka te**
- **ima urednu knjigovodstvenu ispravu kao dokaz da posjeduje navedena obilježja.**

Kontrola knjigovodstvenih isprava podrazumijeva utvrđivanje formalne ispravnosti (sadrži li sve potrebne podatke), računske ispravnosti (točnost računskih operacija u ispravi) i materijalne ispravnosti (dokazuje li isprava događaj na temelju kojeg je nastala).

Ispravnost i realnost knjigovodstvene isprave se na kraju potvrđuje potpisom zakonskog predstavnika ili osobe koju je on ovlastio.

Članak 12. ovog Pravilnika nalaže da se analitička evidencija plaća čuva trajno, dnevnik i glavna knjiga se čuvaju najmanje jedanaest godina, a pomoćne knjige najmanje sedam godina.

Republika Hrvatska u skladu s međunarodnim sustavom državne financijske statistike (GFS) vrši raspored svojih stavki po ekonomskoj klasifikaciji, a što čini osnovicu za izradu računskog plana proračunskih korisnika.

¹² Bičanić N., Jakir Bajo I., Karačić M., (2017.): Proračunsko računovodstvo, Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb, str.34

2.3.1. Računski plan

Računski plan predstavlja podlogu po kojoj su proračunski korisnici obvezni iskazivati svoju imovinu, obveze, izvore vlasništva, prihode i primitke te rashode i izdatke, a računi su razvrstani na razrede, skupine, podskupine, odjeljke i osnovne račune.

Računski plan, utvrđen Pravilnikom o proračunskom računovodstvu i računskom planu proračunskih korisnika, sadrži 10 razreda, od čega četiri razreda prikazana tablicom 1 prate promjene i stanja imovine, obveza, vlastitih izvora, a temelj su za izračunavanje pokazatelja održivosti aktivnosti proračuna i proračunskih korisnika.

Tablica 1: Razredi računskog plana koji prikazuju stanja

Razred	Naziv
0	Nefinancijska imovina
1	Financijska imovina
2	Obveze
9	Vlastiti izvori

Izvor: Izrada autorice

Ostalih šest razreda su oni u kojima se prema ekonomskoj klasifikaciji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti, a oni su navedeni u tablici 2. Na kraju godine svi računi u ovim razredima moraju biti zatvoreni.

Tablica 2: Razredi računskog plana koji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti

Razred	Naziv:
3	Rashodi poslovanja
4	Rashodi za nabavu nefinancijske imovine
5	Izdaci za financijsku imovinu i otplate zajmova
6	Prihodi poslovanja
7	Prihodi od prodaje nefinancijske imovine
8	Primici od financijske imovine i zaduživanja

Izvor: Izrada autorice

2.3.2. Modificirano načelo nastanka događaja

Proračunsko računovodstvo je u Republici Hrvatskoj obilježila značajna reforma 2002.godine, kada se uvodi primjena modificiranog načela nastanka događaja umjesto primjene novčanog koncepta.

Dotadašnji novčani koncept proračunskog računovodstva u prvi plan stavljao je izvještaj o primicima (prihodima) i izdacima. “Uspješnost poslovanja” ocjenjivala se s aspekta usklađenosti s usvojenim proračunom i ostvarenjem financijskih planova te mjerila ostvarenim viškovima. To je u stvarnosti često dovodilo do potpuno krivih zaključaka o uspješnosti javnog menadžmenta.¹³

S druge strane, modificirano računovodstveno načelo nastanka događaja znači da se:¹⁴

- **ne** iskazuje rashod amortizacije nefinancijske dugotrajne imovine,
- **ne** iskazuju prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti nefinancijske imovine,
- **prihodi priznaju u izvještajnom razdoblju** u kojemu su postali raspoloživi i pod uvjetom da se mogu izmjeriti,
- **rashodi priznaju na temelju nastanka događaja** (obveza) i u izvještajnom razdoblju na koje se odnose neovisno o plaćanju,
- rashodi za utrošak kratkotrajne nefinancijske imovine priznaju se u trenutku nabave i u visini njene nabavne vrijednosti. Iznimno, u djelatnosti zdravstva te u obavljanju vlastite trgovačke i proizvođačke djelatnosti rashodi za kratkotrajnu nefinancijsku imovinu iskazuju se u trenutku stvarnog utroška odnosno prodaje,
- za donacije nefinancijske imovine iskazuju se prihodi i rashodi.

¹³ Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb, str. 29

¹⁴ Narodne novine (2020.), Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 87/08, čl.20

2.4. Financijski izvještaji

Financijski izvještaji u proračunskom računovodstvu su dokumenti koji se sastavljaju sa svrhom informiranja internih i eksternih korisnika o poslovanju te o korištenju javnih sredstava i dobara što rezultira kvalitetnim podacima za donošenje odluka.

Osim što su vrlo važni za informiranje svih vrsta korisnika, njihova uloga je izražena kod dokumentiranja i evidencije nastalih poslovnih događaja. Njihova korisnost se također ogleda u poticanju i kontroli poslovnih procesa te služe u procesu odlučivanja, od same pripreme pa sve do donošenja konačnih odluka.

Prema Pravilniku o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, sastavljanje financijskih izvještaja provodi osoba koja rukovodi službom računovodstva, a za razdoblja od 1.siječnja do 31.ožujka, od 1.siječnja do 30.lipnja, od 1.siječnja do 30.rujna i za proračunsku godinu.

Pravilnikom su uređeni obrasci na kojima se sastavljaju financijski izvještaji u proračunskom računovodstvu, a to su: obrazac BIL za sastavljanje Bilance, obrazac PR-RAS za sastavljanje Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima, obrazac RAS-funkcijski na kojem se sastavlja Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji, obrazac P-VRIO na kojem se sastavlja Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza te obrazac OBVEZE za sastavljanje Izvještaja o obvezama.

Bilanca – sustavni, najvažniji financijski izvještaj koji prikazuje vrijednost imovine, obveza i vlastitih i tuđih izvora financiranja na određeni dan odnosno na dan bilanciranja.

Ovaj obvezni financijski izvještaj se sastoji od dva dijela: aktiva i pasiva. Aktiva je dio koji prikazuje vrijednost imovine (dugotrajna i kratkotrajna), a pasiva je dio koji prikazuje vrijednost obveza (dugoročne i kratkoročne) i izvora (vlastiti i tuđi) iz kojih je stečena imovina društva. Osnovno pravilo kod sastavljanja bilance je postojanje ravnoteže, odnosno vrijednost aktive mora biti jednaka vrijednosti pasive.

Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima – financijski izvještaj koji daje pregled transakcija na prihodima, rashodima, neto nefinancijskoj i financijskoj imovini te neto zaduživanja.

U ovom izvještaju se pod transakcijama na prihodima podrazumijevaju prihodi od poreza, različiti doprinosi, pomoći od inozemstva i tuzemstva, prihodi od imovine, prihodi od različitih

pristojbi, prihodi od prodanih proizvoda te pruženih usluga, prihodi iz proračuna te prihodi od prodaje imovine. S druge strane, rashodi se odnose na rashode za zaposlene, materijalni rashodi, financijski rashodi, razne subvencije, pomoći dane u inozemstvo i tuzemstvo, naknade za osiguranja te rashodi za nabavu imovine. Prihodi i rashodi se evidentiraju onda kada su stvarno nastali, bez obzira kada će novac biti uplaćen ili isplaćen.

Pojam primitaka u ovom financijskom izvještaju se odnosi na stavke primljenih povrata glavnica i danih zajmova i depozita, primitke od izdanih vrijednosnih papira, primitke od prodaje dionica, primitke od zaduživanja i primitke od prodaje vrijednosnih papira. Izdaci se prikazuju na stavkama: izdaci za dane zajmove i depozite, izdaci za ulaganja u vrijednosne papire, izdaci za dionice i udjele u glavnici, izdaci za otplatu glavnice primljenih kredita i zajmova te izdaci za otplatu glavnice za izdane vrijednosne papire. Primici i izdaci se priznaju onda kada je novac primljen ili isplaćen.

Izvještaj o rashodima prema funkcijskoj klasifikaciji – financijski izvještaj koji se sastavlja za proračunsku godinu, a pruža informacije o namjeni korištenja javnih sredstava. S obzirom na namjenu korištenja javnih sredstava, kao što je već navedeno, rashodi se evidentiraju po 10 funkcijskih klasifikacija: opće javne usluge, obrana, javni red i sigurnost, ekonomski poslovi, zaštita okoliša, usluge unapređenja stanovanja i zajednice, zdravstvo, rekreacija, kultura i religija, obrazovanje te socijalna zaštita.

Izvještaj o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza – financijski izvještaj koji iskazuje sve promjene u vrijednosti imovine i obveza, koje su utjecale na smanjenje ili povećanje imovine i obveza, a nisu direktna posljedica transakcija iskazanih u prihodima i rashodima.¹⁵

Izvještaj o obvezama – financijski izvještaj u kojem se iskazuju stanje i promjene na stavkama ukupnih obveza, obveza koje su podmirene u izvještajnom razdoblju te nepodmirenih obveza koje su nastale u prethodnom ili tekućem razdoblju, a nisu podmirene u izvještajnom razdoblju.

Kako bi se korisnicima pružile dodatne informacije koje nisu navedene u prethodno navedenim financijskim izvještajima ili kako bi se dodatno definirale navedene stavke u istim, sastavljaju se ***Bilješke uz financijske izvještaje***.

Osim pojedinačnih financijskih izvještaja postoji i obveza sastavljanja i predaje ***konsolidiranih financijskih izvještaja*** odnosno izvještaja u kojima se podaci za više međusobno povezanih

¹⁵ Budimir V. (2017.): Proračunsko računovodstvo, Požega, str. 128

ustanova prikazuju kao da se radi o jedinstvenoj. Konsolidacija financijskih izvještaja je postupak koji započinje od državnih tijela i jedinica lokalne i područne samouprave koji konsolidiraju izvještaje koji su u njihovoj nadležnosti. Nakon tog postupka, konsolidirani izvještaji se šalju Ministarstvu financija koji provodi daljnju konsolidaciju na razini državnog proračuna, središnjeg proračuna, jedinica lokalne i područne samouprave te na kraju općeg proračuna. Konsolidirani financijski izvještaj općeg proračuna, Ministarstvo financija treba predati na uvid Državnom uredu za reviziju.

Jedinice lokalne i regionalne samouprave, proračunski i izvanproračunski korisnici objavljuju godišnje financijske izvještaje na svojim internetskim stranicama najkasnije u roku od osam dana od dana njihove predaje.¹⁶

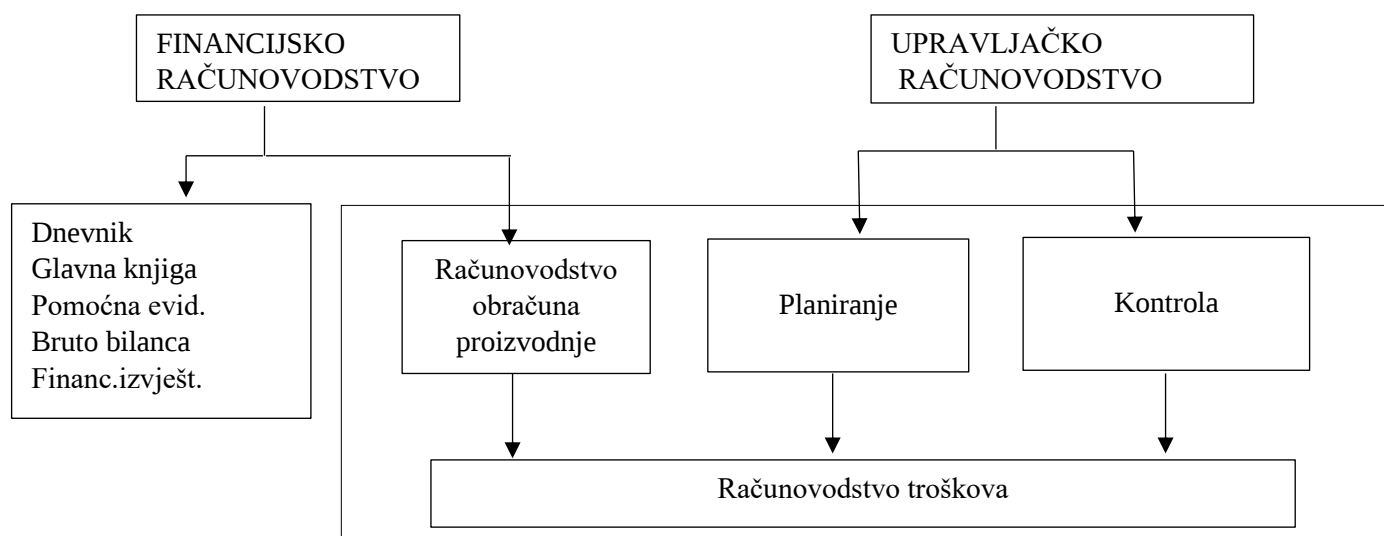
¹⁶ Narodne novine (2020.), Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, br.03/15, čl.27

3. RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA

3.1. Pojam računovodstva troškova

Računovodstvo troškova se pojavilo još u vrijeme prve industrijske revolucije, a njegov značaj je u proporcionalnom porastu sa svakodnevnim dinamičnim promjenama u poslovnom okruženju. Ova vrsta računovodstva predstavlja samostalan dio računovodstva koji planira te evidentira sve troškove i aktivnosti koje su prethodile tim troškovima, kako bi se osigurala kvalitetna informacijska podloga menadžerima pri donošenju odluka.

Neformalnost računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva te usmjerenost na informiranje internih korisnika predstavlja osnovnu razliku između njih i financijskog računovodstva. Financijsko računovodstvo je uređeno određenim standardima, zakonima i propisima te je usmjeren na sastavljanje financijskih izvještaja za eksterne korisnike. Međutim, postoji uska veza interno orijentiranog računovodstva i financijskog računovodstva, a to je da se u računovodstvu troškova koriste podaci iz financijskih izvještaja financijskog računovodstva. S obzirom da se koristi financijskim informacijama u svrhu stvaranja nefinancijskih, računovodstvo troškova postaje izvor i financijskih i nefinancijskih informacija za donošenje odluka u upravljačkom računovodstvu. Odnos financijskog, upravljačkog i računovodstva troškova se može prikazati sljedećom slikom:



Slika 2: Funkcionalna struktura računovodstva

Izvor: Deželjin J., Gulin D., Peršić M., Spajić F., Spremić I. (1998.): Troškovno i upravljačko računovodstvo, Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb, str.16

Računovodstvo troškova je prvenstveno namijenjeno internim korisnicima, usmjereno je na budućnost te nije određeno zakonom, pravilnicima i propisima, nego kao takav je uređen odlukama i potrebama računovođa i menadžera u pojedinoj organizaciji. Drugim riječima, računovođa ima zadatak utvrditi potrebe i zahtjeve menadžera te s obzirom na njihove potrebe treba prilagoditi informacije o troškovima.

Zbog pružanja financijskih i nefinancijskih informacija, uloga računovodstva troškova je vrlo bitna pri izradi podataka u procesu planiranja i kontrole, a između ostalog sve te informacije pomažu kod izbora između različitih alternativa za buduće projekte. Primjena tih informacija računovodstva troškova ima značajnu važnost u provedbi nadzora uspješnosti upravljanja i poslovanja.

Uvođenje i korištenje računovodstva troškova omogućuje poboljšanje cjelokupnog poslovanja kroz razvoj sustava za efikasnije evidentiranje, praćenje i snižavanje troškova.

S obzirom na prethodno navedene činjenice, može se zaključiti da je računovodstvo troškova neizostavan dio računovodstva za svaku organizaciju koja želi kvalitetno i pravovremeno ostvariti svoje ciljeve.

3.2. Klasifikacija troškova

Za bolje razumijevanje pojma troškova potrebno je razgraničiti i s njim usko povezane pojmove rashoda, utrošaka i izdataka.

Troškove je moguće definirati kao sredstva koja su utrošena u svrhu ostvarivanja određenih ciljeva, a to mogu biti proizvodnja nekog dobra, pružanje usluga ili mogu nastati kao posljedica nastanka obveze.

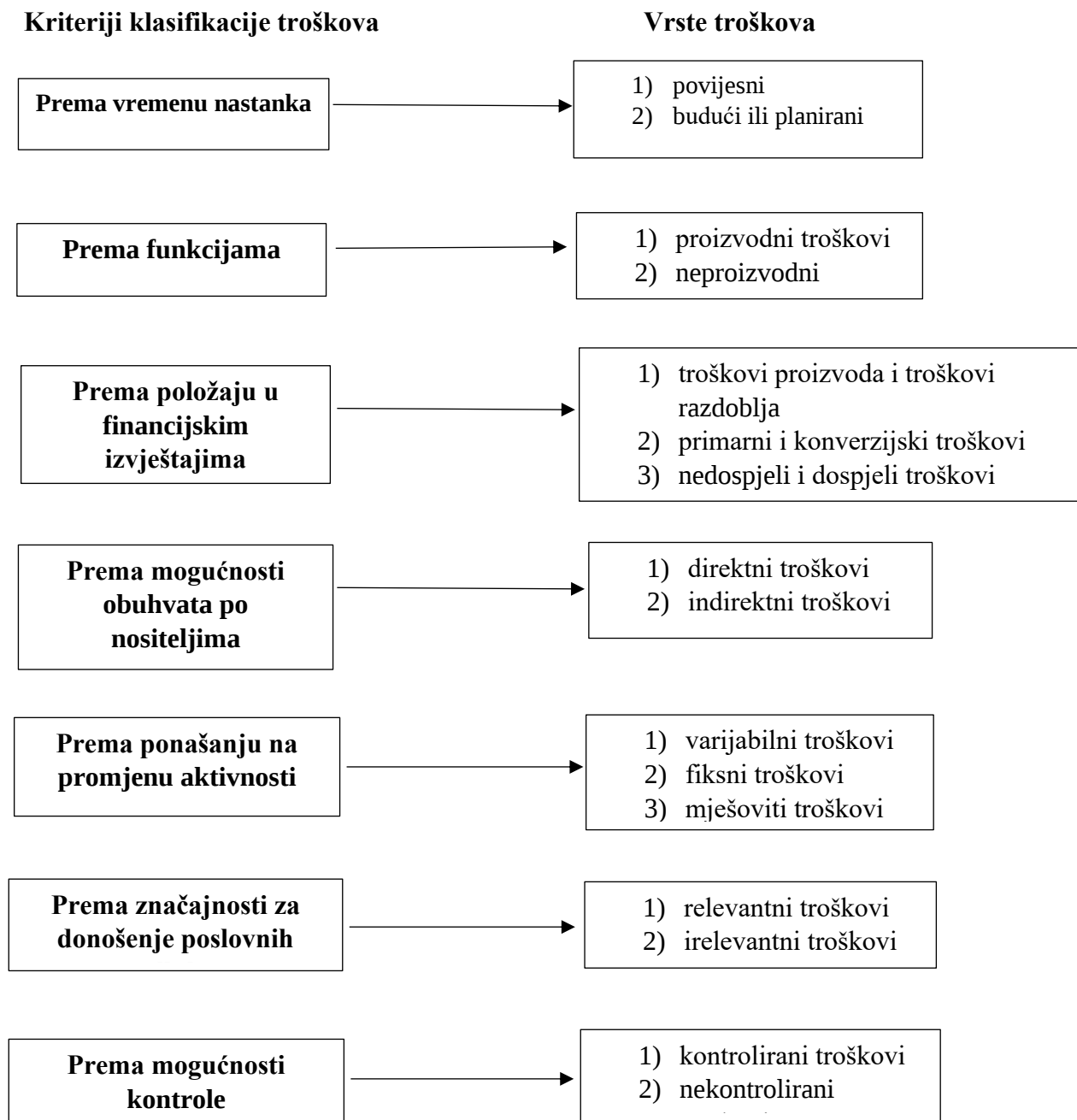
Rashodi su posljedica transakcija među institucionalnim jedinicama koje u javnom sektoru mogu biti: razmjene (kada jedinica dobiva neku protučinidbu) ili transferi (kada nema protučinidbe ili nije direktna veza između davanja i protučinidbe).¹⁷

S druge strane, izdaci se iskazuju u trenutku nastanka smanjenja novčanih sredstava.

¹⁷ Dimitrić M. (2007.): Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini, str.3

Zbog značajne uloge planiranja i kontrole troškova u brojnim komponentama poslovanja, a posebno za donošenje odluka od strane menadžera, koristi se klasifikacija odnosno podjela troškova koristeći se različitim kriterijima.

Kriteriji klasifikacije i vrste troškova su prikazane sljedećom slikom:



Slika 3: Klasifikacija troškova

Izvor: Perčević H.: Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, raspoloživo na: http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Troškovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20troškova.pdf

Troškovi prema vremenu nastanka:

- Povijesni troškovi – troškovi koji su nastali u prošlom obračunskom razdoblju kao rezultat donošenja poslovnih odluka menadžera. Na ovu vrstu troškova se više ne može utjecati i ne mogu se mijenjati, nego su oni već evidentirani u financijskim izvještajima.
- Budući ili planirani troškovi – za razliku od povijesnih troškova, na buduće troškove se može utjecati jer će nastati kao rezultat budućih aktivnosti i poslovnih odluka menadžera.

Troškovi prema funkcijama:

- Proizvodni troškovi – troškovi koji nastaju u proizvodnim centrima odgovornosti, a obuhvaćaju troškove materijala, direktnog rada i opće troškove proizvodnje.
- Neproizvodni troškovi – troškovi koji nastaju u neproizvodnim centrima odgovornosti (računovodstvo, financije...), a odnose se na troškove prodaje i administracije. Neproizvodni troškovi zajedno s proizvodnim predstavljaju ukupne troškove organizacije.

Troškovi prema položaju u financijskim izvještajima:

- Troškovi proizvoda i troškovi razdoblja – troškovi proizvoda su ona sredstva koja su utrošena u tijeku proizvodnje te se tek prodajom krajnjih proizvoda evidentiraju kao rashodi. Za razliku od troškova proizvoda, troškovi razdoblja se ne mogu vezati uz neki proizvod, već su oni neproizvodni troškovi nastali u prodaji i administraciji.
- Primarni i konverzijski troškovi – primarni troškovi su sredstva koja se u procesu proizvodnje pretvaraju u učinke odnosno nositelje tih troškova. Pod tim troškovima se podrazumijevaju troškovi direktnog materijala, sirovina i slično. Konverzijski troškovi su troškovi koji nastaju prilikom pretvaranja sirovina i materijala u gotovi proizvod (troškovi direktnog rada i opći troškovi proizvodnje).
- Nedospjeli i dospjeli troškovi – nedospjeli troškovi su troškovi iskazani u bilanci kao neto knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine te zaliha. Ovi troškovi postaju rashodima nakon prodaje ili otuđenja imovine. Dospjeli troškovi su u obračunskom razdoblju iskazani kao rashodi, odnosno kao stavke računa dobiti i gubitka.

Troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima:

- Direktni troškovi – kao što i sam naziv govori, direktni ili izravni troškovi se mogu izravno povezati s određenim proizvodom ili uslugom, a čine ih direktni materijal, direktni rad i drugi direktni troškovi.
- Indirektni troškovi – za razliku od direktnih, ovi troškovi se nazivaju neizravni jer se ne mogu izravno povezati s proizvodom ili uslugom, već se dodaju izravnim troškovima po određenom ključu rasporeda.

Troškovi prema ponašanju na promjene aktivnosti:

- Varijabilni troškovi – troškovi čija visina ovisi o količini proizvedenih proizvoda ili o opsegu pruženih usluga, što znači da rastu (padaju) s porastom (padom) aktivnosti, a jednaki su za svaku jedinicu proizvoda.
- Fiksni troškovi – suprotni varijabilnim troškovima, fiksni se ne mijenjaju s obzirom na promjenu aktivnosti, već ostaju isti bez obzira na poslovanje. Ovi troškovi se pri povećanju aktivnosti smanjuju po jedinici proizvoda.
- Mješoviti troškovi - troškovi koji predstavljaju kombinaciju varijabilnih i fiksnih troškova, a koji se karakteriziraju kao varijabilni troškovi s fiksnom komponentom ili fiksni troškovi s varijabilnom komponentom.

Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka:

- Relevantni troškovi – troškovi koji služe menadžerima pri donošenju odluka, a s obzirom na to da se odnose na odluke koje će se tek donijeti, predstavljaju buduće troškove.
- Irelevantni troškovi – troškovi koji su već nastali pa u tom slučaju menadžerima ne predstavljaju podlogu za odlučivanje.

Troškovi prema mogućnosti kontrole:

- Kontrolirani troškovi – troškovi na čiju visinu menadžeri mogu utjecati svojim odlukama, a odgovornost i kontrola troškova je proporcionalna visini organizacijske razine.
- Nekontrolirani troškovi – troškovi koji nisu pod utjecajem odluka i odgovornosti menadžera.

3.3. Metode obračuna troškova

Da bi organizacija ostvarila svoje dugoročne ciljeve i donijela kvalitetne odluke potrebno je pažljivo i smisleno planirati i upravljati troškovima pri čemu se to odnosi i na odabir odgovarajuće metode obračuna troškova. U svrhu internog izvještavanja, neformalnost interno orijentiranog računovodstva omogućuje računovođama korištenje svih računovodstvenih metoda obračuna troškova. O tome, koju će metodu koristiti, odlučuju računovođe ovisno o tome koji je cilj računovodstva troškova.

Računovodstvene metode obračuna troškova predstavljaju učinkovite postupke prilikom vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Osim toga, njihova je važnost vidljiva i kod iskazivanja i praćenja troškova te njihovog raspoređivanja s pomoćnih na glavna mjesta troškova i njihovog raspoređivanja na nositelje troškova.

3.3.1. Tradicionalne metode

Prema tradicionalnom sustavu obračuna troškova, redoslijed faza obračuna troškova je kako slijedi:¹⁸

- Razvrstavanje troškova i evidentiranje troškova po prirodnim vrstama,
- Raspoređivanje i evidentiranje troškova po mjestima troškova,
- Obračun internih učinaka i raspoređivanje sekundarnih troškova na mjesta troškova,
- Raspoređivanje troškova na nositelje troškova,
- Obračun troškova za dovršenju proizvodnju tijekom razdoblja, odnosno nedovršenu proizvodnju na kraju razdoblja (prijenos troškova za dovršene proizvode s konta proizvodnje na konto zaliha gotovih proizvoda).

Upravljanje troškovima tradicionalno je usmjereno prema njihovom nadzoru i redukciji u smislu usklađenja s planom. Pri tom se zanemaruje povezivanje s mjerenjem i vrednovanjem aktivnosti kao uzročnika troškova, strateškim opredjeljenjima ili ciljanim troškovima i njihovim

¹⁸ Skupina autora (2016.): Procesni pristup obračunu troškova u sustavu zdravstva, TIM4PIN, Zagreb, str. 27

raspoređivanjem na funkcijska područja u skladu s realnim vrednovanjem postojećih i potrebnih resursa.¹⁹

Tradicionalne metode obračuna troškova čine 2 osnovna obračuna:

1) Obračun troškova po radnom nalogu

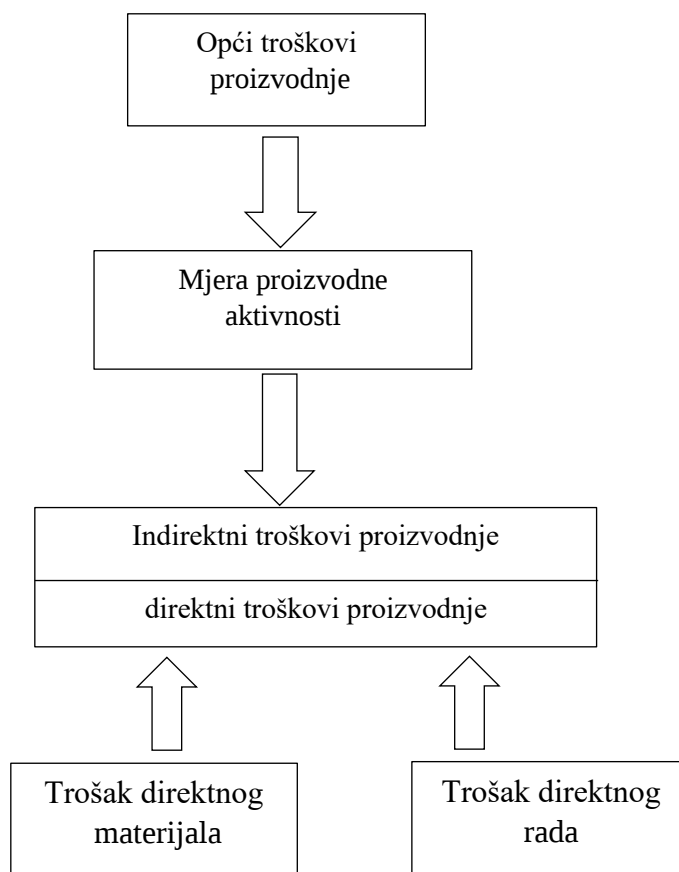
Obračun troškova po radnom nalogu je karakterističan za proizvodnju po narudžbi prema specifikacijama kupaca. Radni nalog je dokument koji se otvara za svaki proizvod ili seriju proizvoda, a služi kao temelj za odvijanje proizvodnje i privremeni je nositelj troškova. Evidentiranju troškova u radnim nalogima prethodi iskazivanje troškova po mjestima troška (troškovi direktnog rada, direktnog materijala i opći troškovi proizvodnje). Postupak obračuna troškova proizvodnje po radnom nalogu može se pojednostavljeno prikazati na sljedeći način:

INDIREKTNI TROŠKOVI
PROIZVODNJE

BAZA ZA RASPORED OTP

NOSITELJ TROŠKA
RADNI NALOG
(PROIZVOD)

DIREKTNI TROŠKOVI
PROIZVODNJE



Slika 4: Obračun troškova proizvodnje po radnom nalogu

Izvor: Skupina autora (2011.): Upravljačko računovodstvo, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb, str. 174

¹⁹ Dimitrić M., Škalamera- Alilović D., Vašiček D. (2009.), Učinci primjene suvremenih metoda troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru Republike Hrvatske i Republike Slovenije, Koncepti i metode troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru Republike Hrvatske, str. 96

Obračun troškova proizvodnje po radnom nalogu sastoji se od sedam faza:²⁰

- Utvrđivanje radnog naloga koji je izabran kao nositelj troškova
 - Utvrđivanje direktnih troškova proizvodnje za radni nalog
 - Utvrđivanje baza za raspoređivanje općih troškova proizvodnje na radne naloge
 - Utvrđivanje iznosa općih troškova proizvodnje za svaku izabranu bazu za raspoređivanje
 - Izračunavanje stope dodatka općih troškova proizvodnje na radne naloge
- $$\text{Stopa dodatka OTP} = \frac{\text{Ukupni ili standardni opći troškovi proizvodnje}}{\text{Baza (ključ) za raspored općih troškova proizvodnje}}$$
- Izračunavanje iznosa općih troškova proizvodnje za svaki radni nalog
 - Izračunavanje ukupnog troška proizvodnje radnog naloga dodavajući direktnim troškovima proizvodnje alocirane opće troškove proizvodnje.

Troškovi koji se evidentiraju po radnom nalogu tek u trenutku prodaje proizvoda postaju rashodi obračunskog razdoblja.

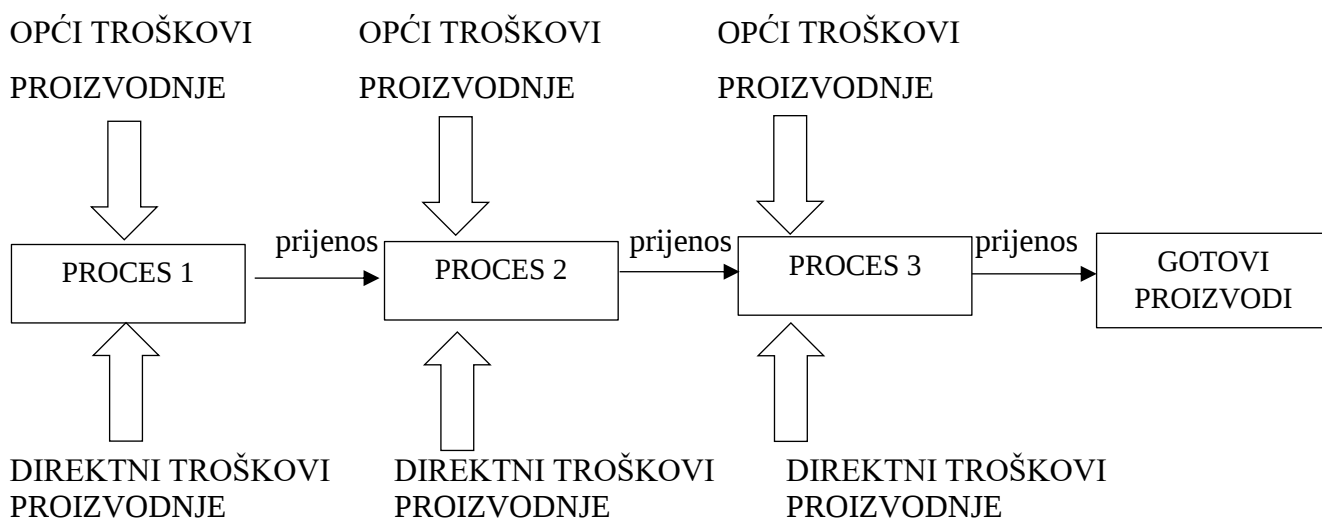
2) Procesni sustav obračuna troškova

Procesna proizvodnja za razliku od proizvodnje po nalogima nema unaprijed utvrđenu ukupnu količinu proizvoda koji će se proizvesti, već se radi o kontinuiranoj masovnoj proizvodnji. Procesni sustav obračuna troškova se koristi u svrhu izračuna jediničnog troška proizvodnje za svaku vrstu proizvoda, a troškovi se iskazuju po njihovim prirodnim vrstama i po mjestima troškova.

Procesna proizvodnja se može raščlaniti na tri podvrste, a to su: procesna proizvodnja pojedinih vrsta proizvoda, procesna proizvodnja povezanih proizvoda i procesna proizvodnja glavnih i sporednih proizvoda.

²⁰ Skupina autora (2011.): Upravljačko računovodstvo, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb, str. 175

Sam tijek procesne proizvodnje može se pojednostavljeno prikazati na sljedeći način:



Slika 5: Postupak odvijanja procesne proizvodnje

Izvor: Skupina autora (2011.): Upravljačko računovodstvo, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb, str. 186

Tijek procesne proizvodnje se može iskazati i kroz nekoliko faza, počevši od utvrđivanja fizičkih jedinica troškova nakon čega slijedi izračun jedinica za količinu proizvoda, na temelju čega se zatim utvrđuje trošak proizvodnje za jedinice proizvoda. Nakon tih utvrđenih troškova je potrebno utvrditi troškove za raspored na dovršenu i nedovršenu proizvodnju te se proces završava rasporedom ukupnih troškova na troškove dovršene i nedovršene proizvodnje.

Glavni nedostatak ove metode obračuna troškova je pojava zaliha nedovršenih proizvoda zbog čega se javlja problem izračuna jediničnog troška proizvodnje. Taj problem se rješava korištenjem ekvivalentnih jedinica pomoću kojih se nedovršena proizvodnja iskazuje kao moguća dovršena.

Tradicionalne metode obračuna troškova su zbog svoje jednostavne i jeftine primjene zastupljenije u organizacijama. Također, njihova jednostavnost rezultira većim pogreškama i manje točnim podacima. Pokazuju se neefikasnim jer se na temelju njih ne mogu točno otkriti uzroci troškova, a troškovi se onda mogu podcijeniti ili precijeniti što dalje utječe na pogrešno utvrđivanje cijene proizvoda ili usluga.

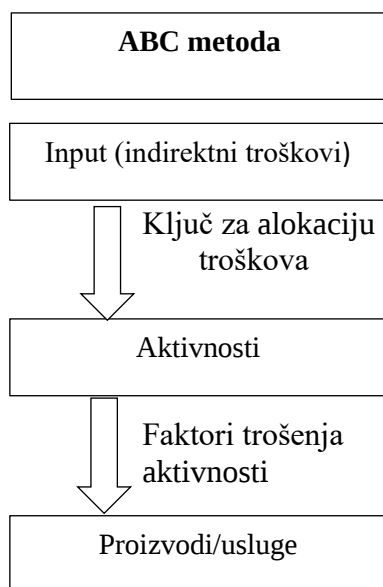
3.3.2. Suvremene metode

Suvremene metode obračuna troškova nastaju kao odgovor na nedostatke tradicionalnih metoda, čime se osiguravaju točniji i precizniji podaci o troškovima. Iako zahtijevaju veća sredstva i više vremena za njihovo provođenje, sve više raste razina njihovog uvođenja i napuštanja korištenja tradicionalnih metoda.

Jedna od najviše korištenih suvremenih metoda je **ABC (Activity Based Costing) metoda obračuna troškova** odnosno obračun troškova temeljen na aktivnostima. To znači da se troškovi ovom metodom ne prate po mjestu nastanka, već po aktivnostima koje su ih uzrokovale.

Identificiranje aktivnosti i troškova nastalih na tim aktivnostima iziskuje ulaganje većih sredstava nego što je to u slučaju korištenja tradicionalnih metoda. Ali, zbog sve većeg udjela indirektnih troškova u ukupnim troškovima ova metoda je postala prihvatljivija jer osigurava točniju metodologiju troškovnog menadžmenta. Tradicionalne metode ne pružaju informacije o uzrocima troškova te se koristio samo jedan ključ za raspored troškova, no ovom se metodom pravovremeno prikupljaju i evidentiraju informacije o aktivnostima koje uzrokuju troškove.

Za pridruživanje općih troškova proizvodnje aktivnostima, moguće je koristiti više ključeva za raspored, a ti troškovi se pomoću faktora trošenja pridružuju odgovarajućim proizvodima ili uslugama. Prethodno navedeno se može prikazati sljedećom slikom:



Slika 6: ABC metoda obračuna troškova

Izvor: Broz Tominac S. (2015.): Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva, Zagreb, str. 167

Pojavom ABC metode se omogućuje istinito izračunavanje cijene proizvoda, odnosno moguće je preciznije utvrditi koji proizvod je profitabilan, a koji nije. Zato je korištenje ABC metode izrazito bitno u raznim poslovnim subjektima, a naročito kod onih koji proizvode širok asortiman proizvoda i/ili usluga, kod kojih je izražena automatizacija pa tradicionalna metoda otežava raspoređivanje troškova ili u slučaju iskazivanja bruto marže koja nije ista za svaki proizvod ili uslugu.

ABC metoda, ekonomskim subjektima koji je koriste u svom poslovanju, omogućuje transparentnost troškova, doprinosi efikasnijem planiranju i kontroli troškova te omogućuje poboljšanje poslovanja i procesa donošenja odluka.

Osim ABC metode često se koristi i novija suvremena metoda ciljnih troškova.

Metoda ciljnih troškova je metoda kojom se organizacije koriste za izračunavanje troškova koje je tržište spremno prihvatiti. Troškovi se izračunavaju na način da se od ciljne cijene oduzme ciljni dobitak pa se potom dizajnira proizvod ili usluga. Iz načina izračuna se može zaključiti da je kod ove metode cilj zadovoljiti potrebe kupaca jer se ostvaruju samo oni troškovi koji su tržišno prihvatljivi.

Ova metoda je složeni i kontinuirani proces u kojem sudjeluju zaposlenici iz svih odjela organizacije, jer osim što je fokusirana na izračun ciljnih troškova cilj joj je i kvalitetno zadovoljiti potrebe svojih kupaca.

Budući da je cilj usmjeren na kvalitetu i njezino unapređenje, osim metode ciljnih troškova, za bolje rezultate moguće se istovremeno koristiti i drugim tehnikama i postupcima kao što su **Nabava točno na vrijeme** (Just In Time), **Koncept upravljanja vremenom** (Time Based Management), **Koncept potpunog upravljanja kvalitetom** (Total Quality Management) i **Kaizen metoda**.

Nabava točno na vrijeme (Just In Time) je sustav koji je razvijen kako bi se smanjili troškovi skladištenja i održavanja zaliha. Ova metoda znači da se sirovine i materijali iskorištavaju u što kraćem roku što dovodi do smanjenja troškova proizvodnje i skladištenja. Ukoliko se precizno i kvalitetno provede istraživanje tržišta i utvrde potrebe kupaca, uz niske troškove, ovaj sustav rezultira i većom konkurentskom prednosti poduzeća.

Koncept upravljanja vremenom (Time Based Management) je usmjeren na obavljanje proizvodnog procesa u najkraćem mogućem roku.

Koncept potpunog upravljanja kvalitetom (Total Quality Management) obuhvaća postupke svih pojedinaca u organizaciji koji su usmjereni prema stvaranju maksimalne kvalitete. Naglasak je na razvoju timskog rada uz kontinuirano educiranje i osposobljavanje pojedinaca, kontinuirano poboljšanje procesa te sprječavanje pojave pogrešaka.

Kaizen metoda je kao i prethodne usmjerena na timski rad te eliminiranje nepotrebnog napornog rada. Cilj ove metode je osigurati kontinuirano poboljšanje procesa i sustava u cjelini uz konstantno reduciranje troškova.

3.4. Računovodstvo troškova u proračunskom sektoru

Nedovoljna primjena računovodstva troškova u proračunskom sektoru do sada je dovela do neefikasnog upravljanja, zbog čega se javila potreba njegove implementacije u većoj mjeri.

Kvaliteta primjene računovodstva troškova ovisi o informacijama iz financijskih izvještaja, stoga se treba obratiti pozornost i na kvalitetu financijskog računovodstva u javnom sektoru. Zbog njihove međuovisnosti važno je izabrati primjerenu računovodstvenu osnovu, a primjena modificiranog načela nastanka događaja u javnom sektoru Republike Hrvatske omogućuje razvoj samostalnog sustava računovodstva troškova.

Računovodstvo troškova u Republici Hrvatskoj je u ranoj fazi razvoja što dokazuje istraživanje kojim je utvrđeno da više od polovice javnih bolnica u Republici Hrvatskoj izračunava troškove po mjestima/organizacijskoj jedinici.²¹

Troškovi će se u javnom sektoru prepoznati i odgovarajućim instrumentima obuhvatiti, kada ih izazovu pojedine aktivnosti ili procesi na putu realizacije ciljnog programa, kojeg pojedini proračunski ili izvanproračunski korisnik mora realizirati.²²

Ovisno o tome koji se cilj računovodstva troškova želi postići, potrebno je identificirati nositelje troškova (vladini programi, razne vrste imovine...) te utvrditi koncepte troškova.

²¹ Jovanović T., Dražić-Lutitsky I., Vašiček D. (2019.): Implementation of cost accounting as the economic pillar of management accounting systems in public hospitals – the case of Slovenia and Croatia, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, Vol.32, No.1, str. 3762

²² Peršić M. (2009.): *Interni obračun i upravljanje troškovima u javnom sektoru*, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str.

Kod identificiranja nositelja troškova treba se uzeti u obzir cilj računovodstva troškova i nositelja troškova te se treba utvrditi koje se odluke mogu donijeti na temelju informacija o troškovima.

Kod određivanja koncepta troškova primarno je utvrditi cilj računovodstva troškova, a isto tako je potrebno provesti klasifikaciju troškova. Klasifikacija troškova je već prethodno detaljno objašnjena, a to znači podjela troškova prema sljedećim kriterijima: prema vremenu nastanka, prema funkcijama, prema položaju u financijskim izvještajima, prema mogućnosti obuhvata po nositeljima, prema ponašanju na promjenu aktivnosti, prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka i prema mogućnosti kontrole.

Tablica 3: Prikaz ciljeva računovodstva troškova i koncepta troškova

Cilj računovodstva troškova	Koncept troškova
Kontrola i smanjenje troškova Mjerenje uspješnosti i evaluacija programa	Ukupni troškovi
Mjerenje uspješnosti i evaluacija programa	Kontrolabilni troškovi
Donošenje odluka o razini usluge Identificiranje dodatnih kapaciteta Definiranje troškova izvanrednih aktivnosti	Marginalni troškovi (varijabilni)
Donošenje odluka o „napravi ili kupi“	Diferencijalni i inkrementalni
Usporedba sadašnje vrijednosti investicije sa sadašnjom vrijednošću budućih očekivanih diskontiranih novčanih tijekova	Oportunitetni troškovi
Određivanje cijena usluga, programa i naknada na sklopljene ugovore	Ugovoreni troškovi

Izvor: Izrada autorice

U prethodnom poglavlju navedene metode obračuna troškova su uglavnom razvijene za primjenu u proizvodnim poduzećima, no njihovom prilagodbom se koriste i kod obavljanja uslužnih djelatnosti javnog sektora.

Prilagodbom metode ciljnih troškova utvrđuju se cijene pružanja javnih usluga, a što se postiže minimiziranjem troškova i maksimiziranjem kvalitete javnih usluga. S druge strane, istraživanje o implementaciji ABC metode na javnim sveučilištima, ističe prednosti te metode: poboljšanje kvalitete i pouzdanosti financijskih izvještaja, izvor je podataka za izračunavanje pokazatelja

učinkovitosti, učinkovita kontrola resursa i praćenje kvalitativnih i kvantitativnih informacija, poboljšanje financijskog upravljanja i procesa donošenja odluka.²³

4. UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO I JAVNI MENADŽMENT

4.1. Pojam upravljačkog računovodstva

Upravljačko računovodstvo je interno orijentirano računovodstvo koje obradom informacija iz financijskih izvještaja prošlih razdoblja koristi menadžerima pri donošenju odluka, za ocjenu poslovne uspješnosti te u izboru poslovne politike.

Budući da je ova grana računovodstva primarno usmjerena na menadžere, još se koristi i naziv *menadžersko računovodstvo*.

Razvoj upravljačkog računovodstva je uvjetovan većim informacijskim potrebama menadžera od onih informacija koje se prikazuju u financijskim izvještajima. Stoga, upravljačko računovodstvo, uz financijske informacije, korisnicima pruža i nefinancijske informacije.

Menadžersko računovodstvo se bavi prikupljanjem, klasifikacijom, obradom i prikazivanjem informacija koje pomažu menadžerima u ispunjavanju ustrojstvenih ciljeva.

Upravljačko odnosno menadžersko računovodstvo je u uskoj povezanosti i treba ga promatrati uz financijsko računovodstvo, no isto tako postoje i razlike među njima. Te razlike su vidljive u njihovim suprotnim karakteristikama poput sljedećih: financijsko računovodstvo je obvezno po zakonu, dok upravljačko nije; financijsko računovodstvo ima formaliziran sadržaj i namijenjen je eksternim korisnicima, dok je upravljačko namijenjeno internim korisnicima uz neformaliziran sadržaj te su za financijsko računovodstvo propisana razdoblja za koje se sastavlja, a za upravljačko ta razdoblja nisu propisana. Upravljačko računovodstvo se koristi podacima iz financijskog računovodstva i ti podaci se kasnije koriste kao podloga menadžerima za donošenje odluka i upravljanje.

²³ Dražić-Lutitsky I., Dragija M. (2012.): Activity based costing as a means to full costing- possibilities and constraints for European universities, The perspectives of the managerial accounting implementation in the Croatian public sector, Management, Vol.17, No.1, str.54

4.2. Upravljačko računovodstvo u proračunskom sektoru

Složena struktura javnog sektora države utječe i na složenost sustava upravljanja i donošenja odluka. Razvoj upravljačkog računovodstva u javnom sektoru osigurava efikasno upravljanje javnog menadžmenta, no zbog složenosti javnog sektora ta efikasnost postaje upitna.

Za razliku od proizvodnog sektora čiji je cilj ostvariti dobit, proračunskom sektoru je cilj na najbolji način zadovoljiti javne potrebe. Zadovoljenje javnih potreba ujedno zahtijeva učinkovitost i transparentnost rada javnog menadžmenta, što je nemoguće postići bez kvalitetnog i razvijenog upravljačkog računovodstva.

Već postojećim istraživanjem je utvrđeno da upravljačko računovodstvo u proračunskom sektoru Republike Hrvatske nije implementirano u dovoljnoj mjeri da bi predstavljalo kvalitetnu informacijsku podlogu za donošenje odluka.²⁴

Osim što kvalitetno upravljačko računovodstvo omogućuje transparentnost, ono predstavlja i informacijsku podlogu za provedbu mjerenja i nadzora uspješnosti javnog sektora. Mjerenje učinkovitosti u javnom sektoru nije moguće bez informacija računovodstva troškova koje obuhvaćaju sve upravljačke procese javnog sektora.

Jedan od instrumenata mjerenja uspješnosti koje osigurava informacije o ostvarenju ciljeva, a može biti implementiran u javnom sektoru je **Balanced scorecard (BSC)**.

BSC model je suvremena metoda upravljanja poslovanjem, a nastoji uskladiti viziju, misiju i poslovnu strategiju što dovodi do cjelokupne uspješnosti ekonomskog subjekta. Njegova efikasnost se iskazuje nadopunjavanjem financijskih podataka, onim nefinancijskim informacijama koje će ih pobliže objasniti. Osnovna prednost ovog modela, u odnosu na one korištene prije njegovog razvoja, je njegova usredotočenost na buduće aktivnosti, a ne samo na rezultate prošlih aktivnosti. Dio je razvoja koncepta novog javnog menadžmenta koji će se detaljnije objasniti u nastavku ovog rada.

²⁴ Vašiček V., Budimir V., Hladika M. (2011.): Application of Internal Financial Statements in Budgetary User Management in Croatia, *Economic Review: Journal of Economics and Business*, Vol. 09, str. 3-18

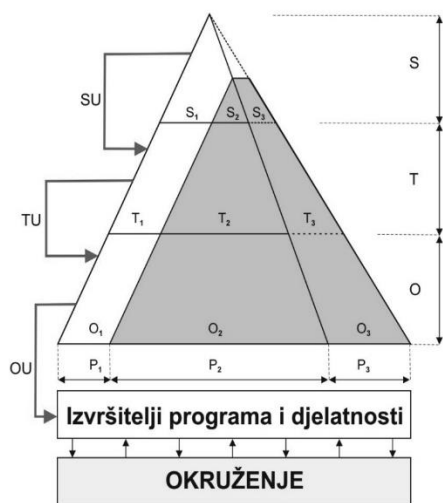
4.3. Pojam javnog menadžmenta

Složenost sustava javnog sektora također utječe i na nemogućnost jednoznačnog definiranja pojma javnog menadžmenta. S obzirom na strukturu javnog sektora, svi predstavnici i čelnici opće i središnje države čine javni menadžment.

Javni menadžment kao proces upravljanja je prvenstveno usmjeren na ekonomičnije i djelotvornije poslovanje javnog sektora. Također, odgovornost javnog menadžmenta se ogleda u ispunjavanju ciljeva javnog sektora.

Također, javni menadžment je odgovaran i za širi spektar poslova, kao što je oblikovanje pravne države pa sve do svakodnevnih proračunskih funkcija koje obavljaju pojedini proračunski ili izvan proračunski korisnici.

Za mjerenje uspješnosti javnog menadžmenta se koriste financijski rezultati poslovanja i financijski pokazatelji. Budući da ne postoji razvijen standardni sustav pokazatelja i postupaka mjerenja uspješnosti javnog menadžmenta, javlja se problem pri ocjeni njegove učinkovitosti.



Slika 7: Hijerarhija upravljanja u javnom sektoru

Izvor: Vašiček D. (2009.): Računovodstvo i financijsko izvješćavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, br.2, str. 395

Prethodnom slikom je prikazana temeljna struktura javnog menadžmenta u decentraliziranim državama.

Struktura je prikazana u obliku piramide, a u samom vrhu piramide se nalazi strateška razina u procesu upravljanja koja je označena slovom S. Strateška razina je razina na kojoj se donose zakoni, uredbe, proračuni i slično, a čine je državna zakonodavna i izvršna vlast te vlasti na lokalnoj razini. Oznaka SU prikazuje smjer u kojem se upravljačke odluke prenose na sljedeće razine. Sve odluke donosene na strateškoj razini se prenose na taktičku razinu, označena slovom T, koja podrazumijeva dio središnje, središnje i lokalne te dio lokalne države (čelnici državnih ureda, gradskih i županijskih uprava...). Sve odluke donesene na ovoj razini se prenose dalje (označeno TU) na sljedeću operativnu razinu označenu slovom O. Te odluke su prikazane u obliku pravilnika, naputaka, naredbi i slično, a operativna razina je podijeljena na dio u središnjoj, središnjoj i lokalnoj te dio lokalne države.

4.4. Razvoj novog javnog menadžmenta

Novi javni menadžment nastaje kao posljedica niza reformi upravljanja u javnom sektoru. Upravljanje u javnom sektoru zahtijeva ekonomičnije upravljanje javnim resursima, minimiziranje javnih rashoda, transparentnost korištenja javnih dobara i resursa te efikasnije zadovoljenje javnih potreba. Za djelotvornije ispunjavanje svih ovih ciljeva, a naročito danas u suvremenom i dinamičnom okruženju, dogodile su se reforme upravljanja pod nazivom **novi javni menadžment**.

Uvođenje novog javnog menadžmenta je dugoročan, složen i nužan proces, a sadržajne odrednice reformskih procesa su:²⁵

- reforma državnog računovodstva u smislu uvođenja računovodstvenog načela nastanka događaja,
- redefiniranje uloge javnog menadžmenta, prvenstveno kroz poticanje njegove izravnije odgovornosti za izvršavanje temeljnih funkcija države i odgovornosti za rezultate,
- transparentnost procedura i odgovornosti javnog menadžmenta,
- upravljanje bazirano na načelu,

²⁵ Vašiček D. (2009.): Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, br.2, str. 400

- postizanje većeg stupnja ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti svih subjekata u javnom sektoru, kao i javnog sektora u cijelosti, kroz poticanje tržišne konkurentnosti, outsourcinga i kontinuitet u provođenju cost-benefit analize.

Koncept novog javnog menadžmenta je zasnovan na instrumentima i tehnikama koje su preuzete iz proizvodnog sektora, no mogu se primijeniti i u javnom sektoru, a to je BSC model upravljanja (sustav uravnoteženog mjerenja uspješnosti i implementacije strategije), upravljanje troškovima (nadzor i redukcija troškova) i budžetiranje (planiranje aktivnosti i odlučivanje).

4.5. Cilj novog javnog menadžmenta

Cilj novog javnog menadžmenta je reforma javne uprave. Ta reforma znači poboljšanje javne uprave kroz uvođenje obilježja privatnog menadžmenta u javnu upravu, umjesto dotadašnje neefikasnih birokratskih politika.

Neke od mjera i učinaka novog javnog menadžmenta su strukturalne, personalne, funkcionalne i ostale:²⁶

- strukturalni - dovodi do smanjenja javnog sektora, privatizacije, razlabavljenja odnosa i fragmentiranje države,
- personalni - smanjenje broja zaposlenika, izmjena s privatnim sektorom, fleksibilniji radnopravni aranžmani, autonomija javnih menadžera. U njemu kolektivno pregovaranje gubi na značenju i dolazi do smanjenja plaća svima osim menadžerima. Plaća se temelji prema rezultatima i ocjeni rukovoditelja,
- funkcionalni - označava javno tržište i naplatu realnih cijena, obavezni natječaj, javnu nabavu i veći broj ponuđača. Problem je u zanemarivanju procedura i zakonitosti,
- ostali - u ostale mjere i učinke spadaju financijski i legitimacijski odnos građana i uprave.

²⁶ Ružić O. , Golubić H., Latin M., Klopota I. (2014.): Javni menadžment (Public management), Tehnički glasnik, Vol. 8, No. 4, str.463

Da bi se novi javni menadžment okarakterizirao kao uspješan potrebno je da ispunjava određene ciljeve. On treba biti usmjeren na stvaranje natjecateljskog duha među zaposlenicima, a što je moguće postići raspisivanjem javnih natječaja, a ne zapošljavanje „preko veze“. Također, to je moguće postići motiviranjem zaposlenika kroz programe nagrađivanja, daljnjeg osposobljavanja i usavršavanja. Uvođenje natjecateljskog duha u javni sektor znači uvođenje obilježja privatnog sektora s ciljem uništavanja monopola, razvoja konkurencije i bolje učinkovitosti.

Novi javni menadžment je dio upravljanja procesom imenovanja menadžera uz jačanje državnog menadžmenta kroz povećanje odgovornosti prema korisnicima.

Još jedna jako bitna odrednica uspješnog novog javnog menadžmenta je raščlanjivanje većih državnih jedinica na jednostavnije komponente. Ova raščlamba omogućuje kvalitetnije, preglednije i jednostavnije praćenje obavljanja djelatnosti, pružanja usluga te jednostavnije upravljanje istima. Na taj način je moguće utvrditi je li efikasnije pružati određene usluge kroz javni sektor ili se pak treba odlučiti za njihovo pružanje kroz privatni sektor.

U konačnici, za efikasno obavljanje bilo kojih poslova potrebno je postaviti prave ljude na pravo mjesto, odnosno izvršiti kvalitetno pribavljanje i selekciju zaposlenih. Isto tako, za ostvarivanje svih navedenih reformi novog javnog menadžmenta potrebno je postaviti stručnjake iz područja javnog menadžmenta i javne politike.

4.6. Interno izvještavanje

Razvoj proračunskog računovodstva je usmjeren na pružanje podrške javnom menadžmentu. Računovodstvene informacije u financijskim izvještajima predstavljaju informacijsku podlogu za upravljanje i donošenje odluka.

Interni financijski izvještaji služe kao podrška upravljanju, i to najčešće kao izvještaji pri:²⁷

- upravljanju imovinom,
- upravljanju obvezama,

²⁷ Blažević L., Ujević M., Ukić L.J. (2013.), Interno financijsko izvještavanje unutar proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžmentu, Praktični menadžment, Vol. IV, br.1, str. 68

- upravljanju troškovima,
- upravljanju ljudskim potencijalima itd.

Sadržaj i struktura financijskih izvještaja za interne korisnike nisu standardizirani, već ovise o odluci samih menadžera i računovođa. Stoga se sadržaj internih financijskih izvještaja može lakše prilagoditi internim korisnicima, no takav način zahtijeva više znanja i napora kod izrade istih. Budući da se informacije u internim izvještajima prilagođavaju potrebama menadžera, može se zaključiti da su interni izvještaji specifični za svaki ekonomski subjekt.

Informacije u internim financijskim izvještajima moraju biti smisleno i logično pripremljene, u skladu s odgovarajućim načelima, kako bi odgovarale informacijskim potrebama njihovih korisnika. Informacijske potrebe se odnose na informacije o projektima i aktivnostima koji su značajni pojedinom proračunskom ili izvanproračunskom korisniku.

Priprema internog obračuna i izbor odgovarajuće metode obračuna troškova mora biti u skladu s vizijom, misijom i ciljevima upravljanja, kako bi se osiguralo kvalitetno interno financijsko izvještavanje.

Osim važnosti razvoja internog izvještavanja, treba se obratiti pažnja i na eksterno izvještavanje usmjereno eksternim korisnicima. Harmonizacija internog i eksternog izvještavanja olakšava i integrira cijeli sustav izvještavanja, što utječe i na povećanje transparentnosti informacija.

Na temelju već postojećeg istraživanja je utvrđeno da interno izvještavanje, kao osnova za kvalitetno donošenje odluka u proračunskom sektoru Republike Hrvatske, nije dovoljno razvijeno.²⁸

Prethodno navedena nerazvijenost je potvrđena i još jednim istraživanjem u kojem se navodi da financijski izvještaji u RH omogućuju samo godišnje praćenje proračuna te kao takvi mogu rezultirati financijskom nestabilnošću jer ne osiguravaju dovoljno podataka za upravljanje imovinom i obvezama.²⁹

²⁸ Vašiček V., Budimir V., Hladika M. (2011.): Application of Internal Financial Statements in Budgetary User Management in Croatia, *Economic Review: Journal of Economics and Business*, Vol. 09, str. 3-18

²⁹ Jovanović T. (2015.): Public sector accounting in Slovenia and Croatia, *Croatian and comparative public administration*, Vol.15, No.4, str. 813

5. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE INTERNO ORIJENTIRANOG RAČUNOVODSTVA U PRORAČUNSKOM SEKTORU

5.1. Metodologija empirijskog istraživanja

Empirijsko istraživanje je provedeno u svrhu testiranja postavljenih dviju hipoteza. Za ostvarivanje tog cilja napravljen je anketni upitnik pomoću aplikacije 1KA.

Tijekom mjeseca srpnja 2020.godine anketni upitnik je poslan putem e-maila velikom broju računovođa proračunskih korisnika u Republici Hrvatskoj, što je rezultiralo povratnim odgovorom njih 150. Anketni upitnik se sastoji od 13 pitanja. Pitanja su se odnosila na klasifikaciju proračunskih korisnika, na primjenu računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u njihovom radu te na ograničenja u daljnjem razvoju interno orijentiranog računovodstva u proračunskom sektoru. Na temelju prikupljenih podataka hipoteze su testirane u programu SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) uz korištenje deskriptivne statistike. Deskriptivna statistika znači da se prikupljeni podaci detaljno i jasno opisuju putem numeričkih i grafičkih metoda, kao što je prikazano i u ovom radu.

5.2. Analiza rezultata provedenog empirijskog istraživanja

Ovaj dio rada se odnosi na testiranje postavljenih hipoteza, odnosno za donošenje odluka o njihovom prihvatanju ili odbacivanju.

H1: Razina i način provođenja računovodstva troškova se značajno razlikuju obzirom na vrstu javne institucije.

Ovom hipotezom želi se istražiti postoji li razlika u razini i načinu provođenja računovodstva troškova obzirom na vrstu javne institucije. Prilikom ispunjavanja anketnog upitnika ispitanicima je bilo ponuđeno 10 različitih vrsta djelatnosti javnih ustanova (opće i javne službe, obrana, javni red i sigurnost, ekonomski poslovi, zaštita okoliša, usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice, zdravstvo, rekreacija-kultura-religija, obrazovanje, te socijalna zaštita i sigurnost). Navedene djelatnosti definiraju vrstu javne ustanove.

Razina i način provođenja računovodstva troškova su ispitivani nizom od 7 tvrdnji koje su ispitanici ocjenjivali ocjenama od 1 do 5, gdje 1 predstavlja najnižu razinu provođenja, a ocjena 5 najvišu razinu provođenja računovodstva troškova.

Tvrdnje koje su ispitanici ocjenjivali su sljedeće: 1. Koriste li čelnik (zakonski zastupnik) i ostali donositelji odluka računovodstvene informacije za potrebe upravljanja? 2. Utječu li računovodstvene informacije o troškovima na formiranje cijene usluga u javnom sektoru? 3. Osim propisanih financijskih izvještaja sastavljate li dodatne interne računovodstvene izvještaje? 4. Planirate li precizno troškove? 5. Provodite li detaljnu analizu troškova? 6. Imate li dobru kontrolu troškova? 7. Primjenjuje li se računovodstvo troškova dobro?.

Tablica 4: Ispitanici prema vrsti poslova

	Broj	Postotak	Valjani postotak	Kumulativni postotak
Proračunski korisnik	150	100,0	100,0	100,0

Izvor: Istraživanje autorice

Tablica 4. prikazuje ispitanike prema vrsti poslova. Kao što je vidljivo iz iste, svih 150 ispitanika koji su sudjelovali u istraživanju su proračunski korisnici, tj. nitko od ispitanika nije zaposlen u gradu, općini ili županiji.

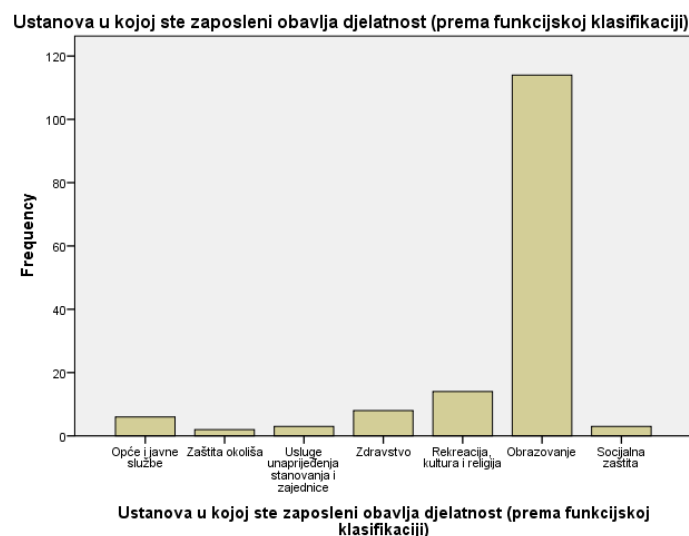
Tablica 5: Ispitanici prema djelatnosti ustanove u kojoj su zaposleni

	Broj	Postotak	Valjani postotak	Kumulativni postotak
Opće i javne službe	6	4,0	4,0	4,0
Zaštita okoliša	2	1,3	1,3	5,3
Usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice	3	2,0	2,0	7,3
Zdravstvo	8	5,3	5,3	12,7
Rekreacija, kultura i religija	14	9,3	9,3	22,0
Obrazovanje	114	76,0	76,0	98,0
Socijalna zaštita	3	2,0	2,0	100,0
Ukupno	150	100,0	100,0	

Izvor: Istraživanje autorice

Promatrana tablica prikazuje ispitanike prema djelatnosti ustanove u kojoj su zaposleni, te je iz iste vidljivo da je najviše ispitanika, njih čak 114 odnosno 76%, zaposleno u obrazovanju. Zatim redom slijede: rekreacija, kultura i religija (ukupno 14 ispitanika koji čine 9,3% uzorka); zdravstvo (ukupno 8 ispitanika koji čine 5,3% uzorka); opće i javne službe (ukupno 6 ispitanika koji čine 4% uzorka); usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice (ukupno 3 ispitanika koji čine 2% uzorka); socijalna zaštita (ukupno 3 ispitanika koji čine 2% uzorka); te zaštita okoliša (ukupno 2 ispitanika koji čine 1,3% uzorka). Također, bitno je i napomenuti kako nitko od ispitanika nije zaposlen u ustanovi čija je djelatnost obrana, javni red i mir, te ekonomski poslovi.

Omjer ispitanika prema djelatnosti ustanove u kojoj su zaposleni je vidljiv i na grafičkom prikazu 1.



Grafički prikaz 1: Ispitanici prema djelatnosti ustanove u kojoj su zaposleni

Izvor: Istraživanje autorice

Na grafičkom prikazu je jasno vidljivo da u istraživanju dominiraju ispitanici koji su zaposleni u ustanovi čije je djelatnost obrazovanje.

Tablica 6: Ukupna razina i način provođenja računovodstva troškova

Veličina	Valjano	150
uzorka	Nedostaje	0
Prosječna ocjena		29,05
Medijan		29,50
Mod		35

Izvor: Istraživanje autorice

Ova tablica prikazuje ukupne ocjene razine i načina provođenja računovodstva troškova bez obzira na djelatnost ustanove u kojoj su ispitanici zaposleni. Način i razina provođenja računovodstva troškova je ispitivana pomoću 7 tvrdnji kojima su ispitanici pridruživali ocjene od 1 do 5. Gdje 1 označava najnižu razinu i način provođenja računovodstva troškova dok ocjena 5 označava najvišu razinu. Kako su u tablici prikazane ukupne ocjene razine i načina provođenja računovodstva troškova, mogući raspon ocjena se kreće od 7 do 35.

Kao što je vidljivo iz tablice 6., prosječna ukupna ocjena provođenja računovodstva troškova iznosi 29,05 što ukazuje da je razina i način računovodstva troškova na vrlo visokoj razini.

Dodatno, medijan (srednja ocjena koji dijeli statistički niz na dva jednaka dijela) iznosi 29,50 dok mod (najčešća ocjena statističkog niza) iznosi 35. Mod i medijan su položajne srednje vrijednosti te govore u prilog izračunatoj visokoj prosječnoj ocjeni provođenja računovodstva troškova.

Međutim, sama prosječna ocjena nije dovoljan pokazatelj da bi se donio zaključak o hipotezi. Naime, potrebno je izračunatu prosječnu ocjenu razine i načina provođenja računovodstva troškova raščlaniti prema vrsti djelatnosti javne institucije.

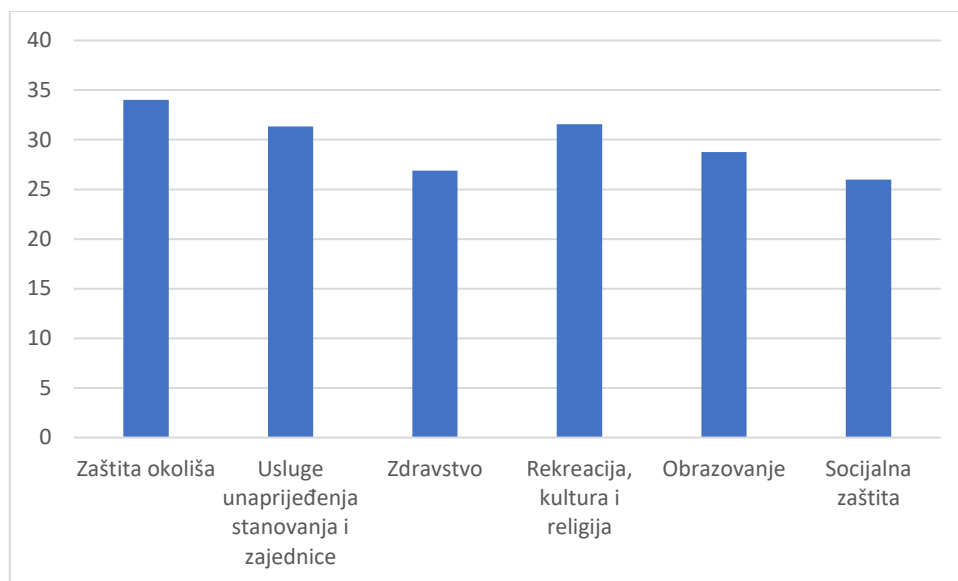
Tablica 7: Prosječne ocjene razine i načina provođenja računovodstva troškova prema djelatnosti ustanove u kojoj su ispitanici zaposleni

Djelatnost ustanove	Broj ispitanika	Prosječna vrijednost
Opće i javne službe	6	30
Obrana	0	/
Javni red i sigurnost	0	/
Ekonomski poslovi	0	/
Zaštita okoliša	2	34
Usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice	3	31,33
Zdravstvo	8	26,88
Rekreacija, kultura i religija	14	31,57
Obrazovanje	114	28,77
Socijalna zaštita	3	26

Izvor: Istraživanje autorice

Za razliku od prethodne tablice, u ovoj su prikazane prosječne ocjene razine i načina provođenja računovodstva troškova prema djelatnosti ustanove u kojoj su ispitanici zaposleni. Iz iste je vidljivo da najvišu prosječnu ocjenu razine i načina provođenja računovodstva troškova ima djelatnost zaštite okoliša (prosječna ocjena iznosi 34 od najviše 35). Potom redom slijede: djelatnost rekreacije, kulture i religije (31,57); usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice (31,33); opće i javne službe (30); obrazovanje (28,77); zdravstvo (26,88); te socijalna zaštita (26). Za djelatnosti obrana; javni red i sigurnost; te ekonomski poslovi nisu prikazane prosječne ocjene jer nitko od ispitanika nije zaposlen u ustanovama s navedenim djelatnostima.

Opisano je prikazano i na grafičkom prikazu 2.



Grafički prikaz 2: Prosječne ocjene prema djelatnosti ustanove u kojoj su ispitanici zaposleni

Izvor: Istraživanje autorice

Navedene prosječne ocjene razine i načina provođenja računovodstva troškova su prikazane na grafičkom prikazu 2. Na istome je zorno vidljivo da postoje razlike u prosječnoj ocjeni načina i razine provođenja računovodstva troškova, međutim, ne može se reći da promatrane prosječne ocjene odstupaju od prosječne ocjene za sve ispitanike (koja iznosi 29,05).

Stoga se H1 (razina i način provođenja računovodstva troškova se značajno razlikuju obzirom na vrstu javne institucije) **odbacuje**. Najveća prosječna ocjena pojedine djelatnosti (zaštita okoliša) veća je od prosječne ocjene svih djelatnosti za 4,95 bodova dok je najmanja prosječna ocjena (socijalna zaštita) manja od prosječne ocjene svih djelatnosti za 3,05 bodova. Budući da mogući interval ocjena kreće od 7 do 35, navedeno nije značajna razlika te se može zaključiti da se razina i način provođenja računovodstva troškova ne razlikuju značajno obzirom na vrstu javne institucije.

H2: Ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva u javnom sektoru povezana su s vrstom javne institucije.

Slično kao i kod prethodne hipoteze, ovom hipotezom se želi istražiti utječe li vrsta javne institucije na daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva. Vrste javne institucije su jednake kao i kod prethodne hipoteze, međutim, daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva je ispitivan nizom od 6 tvrdnji koje su ispitanici ocjenjivali ocjenama od 1 do 5, gdje 1 predstavlja najnižu ocjenu, a ocjena 5 najvišu.

Ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva, koja su ocjenjivana u ovom radu su: nedostatak financijskih sredstava; neadekvatna informatička podrška; nedostatak podrške uprave; politički utjecaji i usluge javnog sektora su besplatne pa nema potrebe za računovodstvom troškova. Osim spomenutih ograničenja, razvoj interno orijentiranog računovodstva je ispitan uz tvrdnju da ocjenjivanje uspješnosti ne ovisi o visini troškova te uz još dva pitanja koja se odnose na korištenje ABC metode i uvođenje načela nastanka događaja. Rezultati slijede u nastavku.

Tablica 8: Srednje vrijednosti ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva

Veličina uzorka	Valjano	150
	Nedostaje	0
Prosječna vrijednost		18,91
Medijan		19,00
Mod		20

Izvor: Istraživanje autorice

Tablica 8. prikazuje srednje vrijednosti ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva. Ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva su ispitivana kroz 6 tvrdnji kojima su ispitanici pridruživali ocjene od 1 do 5. Gdje 1 označava najniže ograničenje dok ocjena 5 označava najviše ograničenje. Kako su u tablici prikazane ukupne ocjene razine, mogući raspon ocjena se kreće od 6 do 30 i veća ocjena ujedno predstavlja i veće ograničenje.

Kao što je vidljivo iz same tablice, prosječna ocjena ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva iznosi 18,91 te se radi o ocjeni na sredini mogućeg raspona ocjena.

Dodatno, ni mod ni medijan ne odstupaju značajno od prosječne vrijednosti. Medijan iznosi 19, dok mod iznosi 20.

Međutim, sama prosječna ocjena nije dovoljan pokazatelj da bi se donio zaključak o hipotezi. Naime, potrebno je izračunatu prosječnu ocjenu ograničenja interno orijentiranog računovodstva raščlaniti prema vrsti djelatnosti javne institucije.

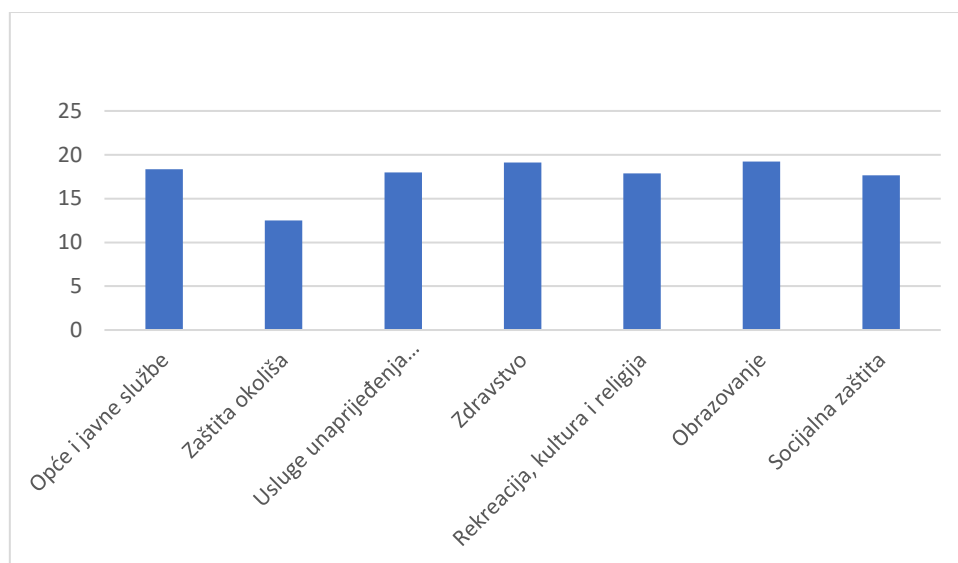
Tablica 9: Prosječne ocjene ograničenja interno orijentiranog računovodstva prema vrsti djelatnosti javne institucije

Djelatnost ustanove	Veličina uzorka	Prosječna vrijednost
Opće i javne službe	6	18,33
Obrana	0	/
Javni red i sigurnost	0	/
Ekonomski poslovi	0	/
Zaštita okoliša	2	12,50
Usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice	3	18
Zdravstvo	8	19,13
Rekreacija, kultura i religija	14	17,86
Obrazovanje	114	19,22
Socijalna zaštita	3	17,67

Izvor: Istraživanje autorice

Za razliku od prethodne tablice, u ovoj su prikazane prosječne ocjene ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva prema djelatnosti ustanove u kojoj su ispitanici zaposleni. Iz iste je vidljivo da najvišu prosječnu ocjenu ograničenja ima djelatnost obrazovanje (prosječna ocjena iznosi 19,22 od najviše 30). Potom redom slijede: djelatnost zdravstva (19,13); opće i javne službe (18,33); usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice (18); rekreacija, kultura i religija (17,86); socijalna zaštita (17,67); te zaštita okoliša (12,50). Za djelatnosti obrana; javni red i sigurnost; te ekonomski poslovi nisu prikazane prosječne ocjene jer nitko od ispitanika nije zaposlen u ustanovama s navedenim djelatnostima.

Opisano je prikazano i na grafičkom prikazu 3.



Grafički prikaz 3: Prosječne ocjene ograničenja interno orijentiranog računovodstva prema vrsti djelatnosti javne institucije

Izvor: Istraživanje autorice

Navedene prosječne ocjene ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva su prikazane na grafičkom prikazu 3. Na istome je vidljivo da postoje razlike u prosječnim ocjenama prema vrsti djelatnosti, međutim, ne može se reći da promatrane prosječne ocjene značajnije odstupaju. Jedina iznimka je prosječna ocjena za djelatnost zaštite okoliša koja je nešto niža u odnosu na prosječnu ocjenu ostalih djelatnosti. Najveća prosječna ocjena pojedine djelatnosti (obrazovanje) veća je od prosječne ocjene svih djelatnosti za 0,31 bod dok je najmanja prosječna ocjena (zaštita okoliša) manja od prosječne ocjene svih djelatnosti za 6,41 bodova. Budući da mogući interval ocjena kreće od 6 do 30, navedeno ne predstavlja značajnu razliku.

Tablica 10: Primjena ABC metode prema vrsti javne ustanove

		Primjena ABC metode		Ukupno
		Ne	Da	
Ustanova u kojoj ste zaposleni obavlja djelatnost (prema funkcijskoj klasifikaciji)	Opće i javne službe	4	2	6
	Zaštita okoliša	2	0	2
	Usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice	2	1	3
	Zdravstvo	8	0	8
	Rekreacija, kultura i religija	13	1	14
	Obrazovanje	107	7	114
	Socijalna zaštita	3	0	3
Ukupno		139	11	150

Izvor: Istraživanje autorice

Tablica 10. prikazuje primjenu ABC metode prema vrsti javne ustanove u kojoj su ispitanici zaposleni. Primjena tablica koje istovremeno prikazuju 2 varijable, kako što je ova, je vrlo praktična kada se želi pratiti utjecaj jedne na drugu, tj. vidjeti postoji li povezanost među ispitivanim varijablama. Kao što je vidljivo iz tablice, bez obzira na djelatnost javne ustanove u kojoj su ispitanici zaposleni nema djelatnosti u kojoj se većinom primjenjuje ABC metoda. Drugim riječima, javne ustanove češće ne primjenjuju ABC metodu nego što je primjenjuju.

Tablica 11: Primjena načela nastanka događaja prema vrsti djelatnosti

		Uvođenje načela nastanka događaja		Ukupno
		Ne	Da	
Ustanova u kojoj ste zaposleni obavlja djelatnost (prema funkcijskoj klasifikaciji)	Opće i javne službe	3	3	6
	Zaštita okoliša	1	1	2
	Usluge unaprjeđenja stanovanja i zajednice	0	3	3
	Zdravstvo	0	8	8
	Rekreacija, kultura i religija	2	12	14
	Obrazovanje	31	83	114
	Socijalna zaštita	0	3	3
Ukupno		37	113	150

Izvor: Istraživanje autorice

Slično kao i kod prethodne tablice, tablica 11. prikazuje uvođenje načela nastanka događaja prema vrsti javne institucije u kojoj su ispitanici zaposleni. Iz iste je vidljivo da u gotovo svim ispitivanim djelatnostima ispitanici smatraju korisnim i potrebnim uvođenje načela nastanka događaja. Jedina iznimka su ispitanici koji su zaposleni u djelatnosti zaštite okoliša gdje su mišljenja podijeljena. Međutim, uzorak je vrlo mali (samo 2 ispitanika) da bi se mogao uzeti kao značajno odstupanje. Stoga se, prema podacima iz tablice, zaključuje da ne postoji značajna razlika u uvođenju načela nastanka događaja prema vrsti javne institucije.

Budući da je istraživanje pokazalo da nema značajnih razlika u stavovima i mišljenjima ispitanika o ograničenjima za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva obzirom na vrstu djelatnosti ustanove u kojoj su zaposleni, da nema razlika u primjeni ABC metode, te da nema razlika u uvođenju načela nastanka događaja, **hipoteza H2** (ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva u javnom sektoru povezana su s vrstom javne institucije) **se odbacuje.**

6. ZAKLJUČAK

Kvaliteta upravljanja javnim sektorom u velikoj mjeri ovisi o razini i načinu korištenja interno orijentiranog računovodstva u kombinaciji sa financijskim računovodstvom. Pod kvalitetom upravljanja javnim sektorom se podrazumijeva minimiziranje troškova te kvalitetno donošenje odluka što rezultira povećanjem zadovoljenja javnih potreba. Međuovisnost prethodne tri navedene računovodstvene grane je od iznimne važnosti u procesu ostvarenja te kvalitete. No, činjenica da je računovodstvo troškova u Republici Hrvatskoj još uvijek u fazi razvoja znači da je potrebno još napora i vremena uložiti da bi se moglo reći da je upravljanje javnog sektora Republike Hrvatske kvalitetno.

Kroz prethodna poglavlja su iskazana sva obilježja računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva te njihova uloga u proračunskom sektoru. Osim njihovih obilježja, kao dio ovog rada je provedeno i istraživanje kroz anketni upitnik. Istraživanjem su testirane dvije hipoteze.. Na temelju testirane prve hipoteze se može zaključiti da ne postoji statistički značajna razlika u razini i načinu provođenja računovodstva troškova s obzirom na vrstu javne institucije. Što znači da je prva hipoteza odbijena. Druga hipoteza rezultira zaključkom da ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva u proračunskom sektoru nisu povezana s obzirom na vrstu javne institucije. Druga hipoteza je, kao i prva, odbijena.

LITERATURA

1. Bejaković P., Vukšić G., Bratić V. (2011.): Veličina javnog sektora u Hrvatskoj, Hrvatska i komparativna javna uprava, br.1
2. Bičanić N, Jakir Bajo I., Maletić I., Milić A., (2009.), Proračunsko računovodstvo, Primjena računskog plana s primjerima knjiženja, TEB- Poslovno savjetovanje d.o.o., Zagreb
3. Bičanić N., Jakir Bajo I., Karačić M., (2017.): Proračunsko računovodstvo, Primjena Računskog plana s primjerima knjiženja III. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Zagreb
4. Blažević L., Ujević M., Ukić LJ. (2013.), Interno financijsko izvješćavanje unutar proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžmentu, Praktični menadžment, Vol. IV, br.1, str. 66.- 72.
5. Broz Tominac S. (2015.): Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva, Zagreb, str. 167
6. Budimir V. (2017.): Proračunsko računovodstvo, Požega
7. Deželjin J., Gulin D., Peršić M., Spajić F., Spremić I. (1998.): Troškovno i upravljačko računovodstvo, Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb
8. Dimitrić M. (2007.): Računovodstvo rashoda javnog sektora na mikro i makro razini
9. Dimitrić M., Škalamera- Alilović D., Vašiček D. (2009.), Učinci primjene suvremenih metoda troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru Republike Hrvatske i Republike Slovenije, Koncepti i metode troškovnog i upravljačkog računovodstva u javnom sektoru Republike Hrvatske
10. Dragija Kostić M., Jovanović T., Letica M. (2017.): Perspectives on and obstacles to the internal reporting reform at higher education institutions – case of Bosnia and Herzegovina, Croatia and Slovenia, Management, Vol. 22, str. 129-143
11. Dražić-Lutlisky I., Vašiček V., Vašiček D. (2012.): Cost planning and control in Croatian public sector, Economic-Research , Vol.25, No. 2, str. 413.- 434.
12. Dražić-Lutlisky I., Dragija M. (2012.): Activity based costing as a means to full costing-possibilities and constraints for European universities, The perspectives of the managerial accounting implementation in the Croatian public sector, Management, Vol.17, No.1, str. 33.- 57.

13. Jakir Bajo I., Cutvarić M., Karačić M., Maletić I., Nikić J., Vašiček D., (2011.), Primjena računskog plana proračuna i poreznih propisa 2011./2012., TEB - Poslovno savjetovanje, Zagreb
14. Jovanović T. (2015.): Public sector accounting in Slovenia and Croatia, Croatian and comparative public administration, Vol.15, No.4, str. 791.-814.
15. Jovanović T., Dražić-Lutitsky I., Vašiček D. (2019.): Implementation of cost accounting as the economic pillar of management accounting systems in public hospitals – the case of Slovenia and Croatia, Economic Research-Ekonomska Istraživanja, Vol.32, No.1, str. 3754.- 3772.
16. Milić A. (2014.): Primjena proračunskih klasifikacija u sustavu proračuna, Riznica br.10, Zagreb
17. Narodne novine (2020.) Pravilnik o utvrđivanju proračunskih i izvanproračunskih korisnika državnog proračuna i proračuna izvanproračunskih korisnika proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te o načinu vođenja registra proračunskih i izvanproračunskih korisnika, Narodne novine d.d., br. 128/09
18. Narodne novine (2020.), Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu, Narodne novine d.d., Zagreb, br.03/15
19. Narodne novine (2020.), Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 87/08
20. Narodne novine (2020.), Zakon o proračunu, Narodne novine d.d., Zagreb, br. 15/15
21. Perčević H.: Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova, Sveučilište u Zagrebu, Zagreb, raspoloživo na:
http://www.efzg.unizg.hr/UserDocsImages/RAC/hpercevic/poslovno_planiranje/Troškovi%20i%20kriteriji%20klasifikacije%20troškova.pdf
22. Peršić M. (2009.): Interni obračun i upravljanje troškovima u javnom sektoru, Sveučilište u Rijeci, Rijeka
23. Ružić O. , Golubić H., Latin M., Klopotan I. (2014.): Javni menadžment (Public management), Tehnički glasnik, Vol. 8, No. 4, str. 461.- 466.
24. Skupina autora (2011.): Upravljačko računovodstvo, Sveučilišna tiskara d.o.o., Zagreb
25. Skupina autora (2015.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, Zagreb

26. Skupina autora (2016.): Procesni pristup obračunu troškova u sustavu zdravstva, TIM4PIN, Zagreb
27. Vašiček D. (2009.): Računovodstvo i financijsko izvještavanje u funkciji upravljanja u javnom sektoru, Hrvatska javna uprava, br.2, str. 393.-420.
28. Vašiček V., Budimir V., Hladika M. (2011.): Application of Internal Financial Statements in Budgetary User Management in Croatia, Economic Review: Journal of Economics and Business, Vol. 09, str. 3.-18.
29. Zelenika R., (2000.): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str.322. - 350.

PRILOZI

POPIS SLIKA:

Slika 1: Prikaz središnje, opće države i javnog sektora.....	8
Slika 2: Funkcionalna struktura računovodstva	20
Slika 3: Klasifikacija troškova	22
Slika 4: Obračun troškova proizvodnje po radnom nalogu	26
Slika 5: Postupak odvijanja procesne proizvodnje	28
Slika 6: ABC metoda obračuna troškova.....	29
Slika 7: Hijerarhija upravljanja u javnom sektoru	35

POPIS TABLICA:

Tablica 1: Razredi računskog plana koji prikazuju stanja.....	15
Tablica 2: Razredi računskog plana koji prate tekuće, kapitalne i financijske aktivnosti	15
Tablica 3: Prikaz ciljeva računovodstva troškova i koncepata troškova.....	32
Tablica 4: Ispitanici prema vrsti poslova	41
Tablica 5: Ispitanici prema djelatnosti ustanove u kojoj su zaposleni.....	42
Tablica 6: Ukupna razina i način provođenja računovodstva troškova	43
Tablica 7: Prosječne ocjene razine i načina provođenja računovodstva troškova prema djelatnosti ustanove u kojoj su ispitanici zaposleni.....	44
Tablica 8: Srednje vrijednosti ograničenja za daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva.....	46
Tablica 9: Prosječne ocjene ograničenja interno orijentiranog računovodstva prema vrsti djelatnosti javne institucije.....	47
Tablica 10: Primjena ABC metode prema vrsti javne ustanove	49
Tablica 11: Primjena načela nastanka događaja prema vrsti djelatnosti.....	49

POPIS GRAFOVA:

Grafički prikaz 1: Ispitanici prema djelatnosti ustanove u kojoj su zaposleni	43
Grafički prikaz 2: Prosječne ocjene prema djelatnosti ustanove u kojoj su ispitanici zaposleni	45
Grafički prikaz 3: Prosječne ocjene ograničenja interno orijentiranog računovodstva prema vrsti djelatnosti javne institucije	48

PITANJA IZ ANKETNOG UPITNIKA:

1. Obavljate li računovodstvene poslove?
2. Ustanova u kojoj ste zaposleni obavlja djelatnost (prema funkcijskoj klasifikaciji)?
3. Koriste li čelnik (zakonski zastupnik) i ostali donositelji odluka računovodstvene informacije za potrebe upravljanja?
4. Utječu li računovodstvene informacije o troškovima na formiranje cijene usluga u javnom sektoru?
5. Osim propisanih financijskih izvještaja sastavljate li dodatne interne računovodstvene izvještaje?
6. Planirate li precizno troškove?
7. Provodite li detaljnu analizu troškova?
8. Imate li dobru kontrolu troškova?
9. Primjenjuje li se računovodstvo troškova dobro?
10. U kojoj mjeri smatrate da sljedeća ograničenja utječu na daljnji razvoj interno orijentiranog računovodstva? (Nedostatak financijskih sredstava, neadekvatna informatička podrška, nedostatak podrške uprave, politički utjecaji i usluge javnog sektora su besplatne pa nema potrebe za računovodstvom troškova).
11. Ocjenjivanje uspješnosti ne ovisi o visini troškova?
12. Primjenjujete li metodu Activity Based Costing (ABC)?
13. Je li, po Vama, potrebno uvesti načelo nastanka događaja?

SAŽETAK

U ovom radu je iskazano da interno orijentirano računovodstvo u uskoj povezanosti sa financijskim računovodstvom predstavlja preduvjet za uspješno upravljanje i proces donošenja odluka. Računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo nisu definirani zakonom i namijenjeni su internim korisnicima, stoga postaju odgovornost za računovođe za izbor načina i razine njihove implementacije. Računovodstvo troškova u proračunskom sektoru Republike Hrvatske još uvijek nije dovoljno razvijeno da bi omogućilo efikasno upravljanje javnim sredstvima i kontrolu troškova. S druge strane, nedovoljna primjena upravljačkog računovodstva u proračunskom sektoru onemogućuje kvalitetno donošenje odluka.

KLJUČNE RIJEČI: računovodstvo troškova, upravljačko računovodstvo, proračunski sektor

SUMMARY

In this paper, it is shown that internally oriented accounting in close connection with financial accounting is a prerequisite for successful management and decision-making process. Cost accounting and management accounting are not defined by law and are intended for internal users, therefore they place the responsibility for accounting for the choice of the manner and level of their implementation. Cost accounting in the budget sector of the Republic of Croatia is still not sufficiently developed to enable efficient management of public funds and cost control. On the other hand, insufficient application of management accounting in the budget sector prevents quality decision-making.

KEY WORDS: *cost accounting, management accounting, budget sector*